

Skattespørsmål for utflyttede nordmenn ("expats".)

- Ettårsregelen



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 586
Leveringsfrist: 25.11.2011

Til sammen 16088 ord

23.11.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Tema for avhandlingen og avgrensning	1
1.2	Den videre fremstilling	2
<u>2</u>	<u>LØNNSINNTEKT OPPTJENT I UTLANDET</u>	<u>4</u>
2.1	Skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett	4
2.2	Betydningen av å være skattemessig bosatt i Norge	6
<u>3</u>	<u>SKTL. § 2-1, 10 LEDD – ETTÅRSREGELEN</u>	<u>11</u>
3.1	Arbeidsopphold ”utenfor riket”	11
3.2	Kravet til oppholdets art	12
3.3	Kravet om sammenhengende arbeidsopphold i utlandet	17
3.3.1	Adgangen til kortvarige opphold i Norge	22
3.3.2	Arbeid i Norge under utlandsoppholdet	25
3.4	Hvilke inntekter omfattes av skattenedsettelsen?	29
3.5	Unntak fra retten til skattenedsettelse	32
3.5.1	Inntekt som i henhold til overenskomst med annen stat bare kan skattlegges i Norge.	32
3.5.2	Arbeidsopphold utenfor andre staters territorium eller kontinentalsokkel	37
<u>4</u>	<u>GJENNOMFØRINGEN AV SKATTENEDSETTELSEN</u>	<u>38</u>
4.1	Innledning	38
4.2	Den alternative fordelingsmetoden og kreditmetoden	39

4.2.1	Nærmere om kreditfradraget og skattenedsettelsen etter ettårsregelen - Eksempel	42
4.2.2	Formelle krav	46
4.2.3	Øvrig inntekt	47
4.2.4	Lønn fra den norske stat	48
4.3	Den alternative fordelingsmetoden og unntaksmetoden (med progresjonsforbehold)	49
<u>5</u>	<u>AVGIFTSPLIKT TIL FOLKETRYGDEN</u>	<u>50</u>
5.1	Innledning	50
5.2	Trygdeavgift i henhold til folketrygdloven	51
5.3	Trygdeavgift i henhold til trygdeavtale	53
<u>6</u>	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	<u>55</u>
<u>7</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>57</u>

1 Innledning

1.1 Tema for avhandlingen og avgrensning

Den globale utviklingen gjør det mer vanlig at nordmenn tar seg arbeid utenlands i kortere eller lengre perioder. Et stort antall norske bedrifter sender ut sine ansatte for å arbeide i utlandet, flere nordmenn velger på eget initiativ jobb utenlands hos en norsk eller utenlandsk arbeidsgiver fremfor arbeid i Norge, og studenter ønsker jobb under studieopphold i utlandet. Behovet for spesialkvalifisert personell, reglene om fri flyt av arbeidskraft etter EØS-avtalen¹ og økningen av den internasjonale samhandelen er noen av forklaringene for hvorfor det har vært en oppgang i antall nordmenn med arbeid i utenlands.

Ved arbeidsopphold på tvers av landegrensene er det flere problemstillinger som oppstår. Er inntekt opptjent i utlandet skattepliktig i Norge? Hva skjer med avgiftsplikten til folketrygden i Norge når man tar arbeid i utlandet? Og skal det betales arbeidsgiveravgift når den ansatte er utstasjonert? Dette er bare et utvalg av problemstillingene som kan oppstå ved utlandsarbeid, og det viser hvor viktig det er med planlegging for at oppholdet skal gå mest mulig smertefritt.

Avhandlingen tar først og fremst sikte på å gjøre rede for inntektsskatterettslige problemstillinger som oppstår når fysiske personer tar seg midlertidig arbeid i utlandet. Det har de siste ti årene vært en stor økning i antall utlandsansatte, og det er stor grunn til å tro at antallet vil øke ytterligere. Emnet for oppgaven er således meget aktuelt.

¹ Inkorporert i intern norsk rett ved EØS-loven (lov 109/1992).

Hovedtemaet i oppgaven er sktl. § 2-1, 10. ledd, den såkalte ettårsregelen. Bestemmelsen åpner for nedsettelse av skatt på lønnsinntekt som er ervervet ved midlertidig arbeidsopphold i utlandet på nærmere bestemte vilkår. Fremstillingen begrenses derfor til skattespørsmål som oppstår for arbeidsinntekt. Næringsinntekt og pensjonsinntekt faller således utenfor oppgavens tema. Både arbeidstakere i ansettelsesforhold og selvstendige oppdrag som ikke er selvstendig næringsvirksomhet (frilansere) vil bli behandlet.

Det er kun inntektsskatterettslige problemstillinger ved midlertidig utflytting som tema, og det forutsettes videre at vedkommende ikke oppfyller vilkårene for å anses som skatterettslig emigrert. Jeg vil imidlertid kort gjøre rede for de skatterettslige emigrasjonsreglene. Skattespørsmål som oppstår når personer bosatt i utlandet tar kortvarig arbeid i Norge holdes utenfor.

Reglene om plikten til å betalte trygdeavgift ved midlertidig arbeid i utlandet vil også bli behandlet. Dette er en viktig del av planleggingen ved et utlandsopphold, men kan ofte falle i skyggen av de skattemessige problemstillingene. Fremstillingen vil imidlertid bare gjøre rede for hovedtrekkene på området, da oppgavens rammer ikke tillater en utførende behandling av temaet. Reglene om arbeidsgiveravgift vil ikke omtales.

1.2 Den videre fremstilling

I kapittel to vil hovedregelen om skatteplikt til Norge av lønnsinntekt bli behandlet. Det tas utgangspunkt i hva som skal til for at en person anses som skattepliktig i Norge etter norsk internrett. Videre gjøres det rede for den skattemessige virkningen av å være skattepliktig i Norge for inntekt opptjent i utlandet.

I hoveddelen av oppgaven (kapittel 3 og kapittel 4) omtales den såkalte ettårsregelen i sktl. § 2-1 tiende ledd. I kapittel 3 i avhandlingen foretas det en nærmere redegjørelse av vilkårene for å kreve nedsettelse av skatt på lønnsinntekt som er opptjent i utlandet etter

ettårsregelen. Her vil også forholdet til internasjonale skatteavtaler drøftes, og gjennomføringen av skattenedsettelse etter ettårsregelen. Det vil også foretas en sammenligning mellom reglene om skattenedsettelse etter sktl. § 2-1, 10.ledd og reglene om forebygging av internasjonal dobbeltbeskatning etter skatteavtaler og norsk internrett.

I kapittel 5 vil plikten til å betale trygdeavgift ved arbeidsopphold i utlandet kort bli behandlet. Avgiftsplikten følger av folketrygdloven og knytter seg til spørsmålet om medlemskap i folketrygden. Norge har imidlertid inngått flere konvensjoner om tygd som kan innebære unntak fra folketrygdlovens regler. I kapittelet redegjøres det for hovedprinsippene i folketrygdloven, sosialkonvensjoner Norge har inngått, og EØS-avtalens trygderegler.

Avslutningsvis (kapittel 6) vil det foretas en vurdering av ettårsregelen.

2 Lønnsinntekt opptjent i utlandet

2.1 Skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett

For å kunne påberope seg ettårsregelen må skattyter være skattepliktig i Norge.² Etter sktl. § 2-1, 1. ledd har fysiske personer alminnelig skatteplikt til Norge dersom vedkommende er å anse som ”bosatt i riket.” Hva som er å anse som bosatt i riket i skatterettslig forstand ved innflytting reguleres av bestemmelsens 2. ledd bokstav a og b. Sktl. § 2-1, 3. ledd regulerer når en person skal anses som utflyttet fra riket, og dermed ikke skattepliktig til Norge.

Ved innflytting anses en person skattemessig bosatt i Norge ved opphold av en viss varighet. Hovedregelen er at den som oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode, anses som skattemessig bosatt her, jfr. sktl. § 2-1, 2. ledd bokstav a. Når det gjelder beregningen av oppholdsdagene er det ikke krav om sammenhengende opphold i Norge, og opphold i to kalenderår kan regnes sammen. Tolvmånedersperioden skal regnes fra dato til dato. Årsaken til oppholdet i Norge er uten betydning.³

Personer som ikke fanges opp av 183-dagersregelen kan likevel bli ansett som skattemessig bosatt dersom vedkommende oppholder seg i Norge i mer enn 270 dager i løpet av enhver trettiseks måneders periode, jfr. sktl. § 2-1, 2. ledd bokstav b.

Oppholder skattyter seg i Norge i mer enn 183 dager i løpet av det første inntektsåret, anses skattyter som bosatt i Norge fra og med første oppholdsdag. Dersom det relevante oppholdet strekker seg over to inntektsår, anses skattyteren imidlertid som bosatt i Norge

² Jfr. Sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav a, 1. punktum.

³ Zimmer, Fredrik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utg. (2009) s. 123.

fra og med 1 januar det året da 183-dagersvilkåret er oppfylt, jfr. sktl. § 2-1, 2. ledd. Tilsvarende gjelder for 270-dagersregelen.⁴

Sktl. § 2-1, 3. ledd regulerer når en person skal anses som skattemessig utflyttet. Det skilles her mellom skattytere som har vært bosatt mer eller mindre enn ti år i Norge. For personer som har bodd i Norge i mindre enn ti år opphører skattemessig bosted etter sktl. § 2-1, 3. ledd bokstav a når skattyter har tatt ”*fast opphold i utlandet*” og ikke oppholder seg i Norge i mer enn 61 dager i løpet av inntektsåret. I tillegg kan ikke skattyteren eller dens nærstående disponere bolig i riket.

For personer som har bodd i Norge i minst ti år før vedkommende tar fast opphold i utlandet, opphører skattemessig bosted etter utløpet av det tredje inntektsåret vedkommende tas slikt fast opphold utenfor Norge. Vedkommende kan ikke oppholde seg mer enn 61 dager i Norge i løpet av hver av de tre inntektsårene. Personen eller dens nærstående kan ikke disponere bolig i Norge, jfr. sktl. § 2-1, 3. ledd bokstav b.

Konsekvensen av å være skattemessig emigrert fra Norge på grunnlag av bosted, er at skatteplikten til Norge opphører. Vedkommende kan likevel være begrenset skattepliktig for arbeidsinntekt opptjent i Norge etter sktl. § 2-3, 1. ledd bokstav d eller ved arbeidsutleie etter sktl. § 2-3, 2. ledd. Dette faller imidlertid utenfor avhandlingens tema og vil ikke bli behandlet nærmere.

Avhandlingen tar sikte på å belyse skattespørsmål som oppstår når nordmenn mottar lønn for midlertidig arbeid utført i utlandet. Tanken er at skattyter skal returnere til Norge etter en viss tid, og det forutsettes videre at oppholdet ikke er av en slik varighet at vedkommende oppfyller vilkårene for skattemessig emigrasjon. Personen er også som regel å anse som skattemessig bosatt i Norge før avreise, og er derfor skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-1, 1 og 2. ledd.

⁴ Lignings-ABC 2010/2011 pkt. 2.2.1 s. 1227

Ved arbeid i utlandet kan imidlertid vedkommende også oppfylle vilkårene for å være bosatt etter arbeidslandets interne rett. Dette medfører at skattyteren har dobbelt bosted, og kan risikere dobbelt beskatning for inntekt opptjent i utlandet. Norge har inngått en rekke skatteavtaler for å avverge slik internasjonal dobbeltbeskatning. Skatteavtalen inneholder regler om hvor skattyter skal anses bosatt.⁵ Spørsmålet om skattemessig emigrasjon må imidlertid alltid avgjøres etter sktl. § 2-1, 3. ledd, slik at bosted i en annen stat etter skatteavtalen ikke i seg selv medfører at skattemessig bosted og skatteplikten til Norge etter norsk internrett opphører. I tilfeller der en person anses som bosatt i oppholdslandet etter reglene om bosted i skatteavtalen, vil dette uansett ikke ha betydning for selvangivelsesplikten til Norge når vedkommende er å anse som skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett.⁶

En videre fremstilling av bosatt begrepet, både etter norsk internrett og skatteavtalene, faller utenfor oppgavens tema, og det forutsettes videre at skatteyter er å anse som bosatt i Norge etter sktl. § 2-1 og en eventuell skatteavtale. Der bosatt begrepet reiser spørsmål som er aktuelle for problemstillingen vil dette utdypes nærmere.

2.2 Betydningen av å være skattemessig bosatt i Norge

Lønnsinntekt anses som skattepliktig inntekt, jfr. sktl. § 5-1, 1. ledd, jfr. § 5-10, 1. ledd bokstav a. Hovedregelen etter norsk internrett er at lønnsinntekt opptjent i utlandet er skattepliktig til Norge uansett hvor den er opptjent (globalinntektsprinsippet)⁷, jfr. sktl. § 2-1, 9. ledd; ”*skatteplikten gjelder all inntekt og formue her i riket og i utlandet.*” Er vedkommende skattemessig bosatt i Norge er derfor utgangspunktet at den utenlandske arbeidsinntekten er skattepliktig til Norge med samme skattesatser som inntekt opptjent ved

⁵ Som regel artikkel 4 i skatteavtalen.

⁶ Jfr. Ligningsloven § 4-2, 1. ledd, jfr. sktl. § 2-1.

⁷ Zimmer, Fredrik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4 utg. (2009) s. 23.

arbeid i Norge. Dette innebærer også at vedkommende har en plikt til å gi fullstendige opplysninger i selvangivelsen om hele sin globale inntekt og formue, jfr. ligningsloven § 4-2, 1. ledd bokstav a. Skattemessig bosted har også betydning for rettigheten til minstefradrag etter sktl. § 6-30 flg., personfradrag etter sktl. § 15-4 og fribeløp for beregning av toppskatt⁸ etter norsk internrett.

Det er imidlertid en rekke forhold som kan ha betydning for skatteplikten til Norge, og som dermed begrenser globalinntektsprinsippet.

For det første kan lønnsinntekten også være gjenstand for full eller begrenset beskatning i arbeidsstaten etter denne stats interne rett. Dette kan føre til at det oppstår skatteplikt til to land for en og samme inntekt eller formue, såkalt internasjonal dobbeltbeskatning. Dette avhjelpes etter norsk internrett etter reglene om kreditfradrag i sktl. §§ 16-20 flg. som innebærer at skattyter kan kreve skattefradrag for betalt utenlandsk skatt av utlandsinntekten i den norske skatten, og ettårsregelen etter sktl. § 2-1. 10. ledd. Forholdet og forskjellen mellom disse to reglene behandles nærmere under avhandlingens punkt 4.

Norge har også inngått skatteavtaler med en rekke land for å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning.⁹ Avtalene er i stor grad basert på OECDs Mønsteravtale som er utarbeidet av medlemslandene i Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD.) Skatteavtalene inneholder bestemmelser som kan gjøre unntak fra skatteplikt som følger av norsk internrett. Dette gjelder for eksempel skatteavtalenes bestemmelser som regulerer om det er arbeidsstaten eller kildestaten som har beskatningsrett til inntekten.¹⁰ Skatteavtalene inneholder også bestemmelser som angir hvilken metode som skal anvendes for å avverge internasjonal dobbeltbeskatning.¹¹ Selvangivelsesplikten etter lignl. § 4-2

⁸ Stortingets skattevedtak (ssv.) § 3-1.

⁹ I dag har Norge inngått ca. 85 skatteavtaler.

¹⁰ Som regel skatteavtalens art. 15.

¹¹ Som regel skatteavtalens art. 23.

gjelder imidlertid selv om norsk beskatningsrett er begrenset gjennom en slik skatteavtale.¹²

Hovedtemaet for oppgaven er ettårsregelen i sktl. § 2-1, 10.ledd. Regelen oppstiller et unntak fra globalinntektsprinsippet, men omfatter kun lønnsinntekt. Bestemmelsen åpner for nedsettelse av skatt på lønnsinntekt som er ervervet ved midlertidig arbeidsopphold i utlandet på nærmere bestemte vilkår.

Ettårsregelen vil også være et virkemiddel for å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning etter norsk intern rett. Skattenedsettelsen gjennomføres etter den alternative unntaksmetoden.¹³ Dette innebærer at den utenlandske inntekten medregnes i det norske beskatningsgrunnlaget, men at den beregnede norske skatten settes ned med et beløp som tilsvarende den forholdsmessige del av den norske skatten som faller på utenlands inntekten. På denne måten forhindrer regelen i tiende ledd at lønnsinntekt blir beskattet både i Norge og i arbeidsstaten. Kreditreglene i sktl. §§ 16-20 flg. har også til hensikt å forhindre dobbeltbeskatning. Det gis imidlertid bare fradrag for skatt betalt i oppholdsstaten. Reglene om kredit skiller seg derfor fra ettårsregelen som gjelder uansett om det faktisk betales skatt for lønnsinntekten i arbeidslandet. Dette innebærer at lønnsinntekten opptjent i utlandet kan bli skattefri ved skattenedsettelse etter §2-1, 10.ledd. Ettårsregelen går således lenger enn å bare avverge internasjonal dobbeltbeskatning.

I forarbeidene¹⁴ fremheves særlig hensynet til norsk næringslivs konkurranseevne i begrunnelsen for unntaket. Norsk skatt på lønnsinntekt er i internasjonal sammenheng høy. Sammenlignet med lokale arbeidstakere eller andre fra land med lavere inntektsskatt, vil norske arbeidstakere derfor stilles dårligere enn dem dersom lønnsinntekten skal beskattes på lik linje med lønnsinntekt opptjent i Norge. Skattefritaksregelen sikrer også at

¹² Ernst & Young, *På jobb i utlandet – Utstasjonering*, (2011) s. 22.

¹³ Jfr. fsfin. § 2-1-8.

¹⁴ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 9-11.

rammevilkårene for norske bedrifter ikke blir vesentlig dårligere enn for oppholdsstatens bedrifter og bedrifter fra andre stater som skattlegger utsendte arbeidstakere gunstigere enn det Norge gjør. Skattelegging av arbeidstakeren har virkning for arbeidsgiveren fordi høye skattesatser har en tendens til å ”velte over” på arbeidsgiveren i form av høyere lønninger og dermed økte kostnader.

Når norske bedrifter etableres i utlandet vil det ofte være behov for at norske ansatte flyttes utenlands. Bedriften ønsker for eksempel å sende ut kompetente og erfarne arbeidstakere ved etablering av et datterselskap i utlandet. Uten ettårsregelen kunne arbeidstakeren påberope seg metodereglene i skatteavtalen for å forhindre dobbeltbeskatning eller reglene om kreditfradrag i sktl. §§ 16-20 flg., dersom arbeidsinntekten var å anse som skattepliktig i begge stater. De fleste skatteavtaler Norge har inngått bygger også på kreditmetoden, som innebærer at lønnsinntekten beskattes i Norge, men med fradrag for den skatt som er betalt i den annen stat. Når norsk næringsliv har virksomhet i land med lavere skattenivå enn i Norge, vil dette derfor kunne innebære høyere beskatning av de norske arbeidstakerne enn det som følger av oppholdslandets skatteregler.¹⁵ Ettårsregelen avverger dermed de ulemper som høyere norsk beskatning ville innebære.

Bestemmelsen gjelder lønnsinntekt utbetalt fra norsk og utenlandsk arbeidsgiver. Formålet om å styrke norsk næringslivskonkurransen i utlandet tilsier imidlertid at regelen kun burde gjelde inntekt fra norsk arbeidsgiver. I forarbeidene er det imidlertid uttalt at det kunne ramme tilfeldig og gi forskjellige resultatet avhengig av om en norsk bedrift etablerer seg med en filial eller et datterselskap i utlandet dersom bestemmelsen ble begrenset til kun å gjelde for lønn fra arbeidsgiver i Norge.¹⁶ Departementets begrunnelse rekker imidlertid ikke lenger enn at regelen burde gjelde for selskaper i utlandet som er helt eller delvis eid av norske skattytere.

¹⁵ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 10.

¹⁶ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 13.

For norske og utenlandske arbeidsgivere ville det imidlertid være ugunstig å ansette en norsk arbeidstaker fremfor arbeidstakere fra en annen stat dersom skattenivået er lavere der enn i Norge. På denne måten kan det sies at ettårsregelen sikrer norske arbeidstakers muligheter for arbeid utenlands, og kan således øke etterspørselen etter norsk arbeidskraft. Inntekten vil i utgangspunktet være skattepliktig til Norge dersom arbeidstakeren er å anse som skattemessig bosatt i Norge etter norsk internrett, jfr. sktl. § 2-1, 9. ledd. Det kan derfor virke urimelig overfor arbeidstakeren dersom det skulle skilles mellom norske og utenlandske arbeidsgivere ved anvendelsen av regelen. Dette kunne innebære at arbeidstakere med norsk arbeidsgiver fikk skattenedsettelse på den del av inntekten som skriver seg til utlandsoppholdet, mens arbeidstakere med utenlandske arbeidsgivere ikke kunne kreve dette. Vedkommende måtte da påberope seg en eventuell skatteavtale eller reglene om kreditfradrag i sktl. §§ 16-20 flg. som etter metodereglene kunne medføre høyere skatt til Norge enn ettårsregelen.

På en annen side kan ettårsregelen medføre at inntekten blir skattefri både i oppholdsstaten og i Norge, slik at arbeidstakere som er skattemessig bosatt i Norge og arbeider utenlands stilles gunstigere enn norske arbeidstakere som arbeider i Norge. Hvis en folkerettslig avtale avskjærer oppholdsstaten fra å skattlegge lønnsinntekten¹⁷ og sktl. § 2-1, 10. ledd på sin side unntok inntekten fra norsk beskatning, vil de to regelsettene i kombinasjon legge til rette for skattefrihet i begge stater. Lav skattenivå i arbeidsstaten vil også medføre gunstigere beskatning enn hvis lønnsinntekten var opptjent i Norge. Dette kan virke lite rettferdig i forhold til norske arbeidstakere som har arbeid i Norge, og som således skattlegges fullt ut etter norske regler. Formålet med ettårsregelen er imidlertid å sikre norske arbeidstakere i utlandet samme skattenivå som de andre ansatt i oppholdsstaten. I tilfeller der oppholdsstaten ikke skattlegger inntekten eller der skattenivået er lavere, vil derfor formålet oppnås fordi lønnsinntekten opptjent av lokalt ansatte vil være omfattet av samme skatteregler.

¹⁷ For eksempel skatteavtalens art. 19 om inntekt i offentlig tjeneste.

Sktl. § 2-1, 10.ledd bokstav c nr. 1 oppstiller imidlertid et unntak fra sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav a; *”inntekt som i henhold til overenskomst med annen stat bare kan skattlegges i Norge”* er ikke gjenstand for skattenedsettelse etter tiende ledd.¹⁸ Unntaket er motivert utfra behovet om å unngå at inntekten blir helt skattefri. Bestemmelsen vil bli behandlet nærmere i oppgavens punkt 2.4.2.

3 Sktl. § 2-1, 10 ledd – ettårsregelen

3.1 Arbeidsopphold ”utenfor riket”

For at det skal være hjemmel for nedsettelse av skatten må skatteyder ha et arbeidsopphold utenfor riket med sammenhengende varighet på minst et år, jfr. Sktl. § 2-1, 10.ledd, 1. punktum. Med ”riket” menes her norsk territorium og virksomhetsområdet for lov av 13 juni 1975 nr. 35 om skattelegging av underjordiske petroleumsforekomster mv. § 1, 1. ledd bokstav a, jfr. § 2-1, 10.ledd bokstav e.

Norsk territorium består av det norske fastlandet, øyer i umiddelbar nærhet til fastlandet, norsk sjøterritorium,¹⁹ Svalbard og Jan Mayen. Henvisningen til petrsktl. § 1 første ledd bokstav a innebærer at også det indre norsk farvann og kontinentalsokkelen regnes som en del av ”riket” etter sktl. § 2-1,10. ledd bokstav e. Med indre norsk farvann menes havområdene som faller innenfor grunnlinjene trukket langs den kysten.²⁰ Sjøterritoriet omfatter havområdet fra de norsk grunnlinjene ut til 12 nautiske mil fra disse.²¹ Med kontinentalsokkel forstås havbunnen og undergrunnen i de undersjøiske områder som

¹⁸ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 12.

¹⁹ Jfr. Territorialfarvannsloven av 27. juni 2003 nr. 57, § 1.

²⁰ Havrettskonvensjonen av 10 desember 1982 art. 8

²¹ Jfr. Territorialfarvannsloven av 2003 nr. 57, § 2.

strekker seg utover norsk sjøterritorium gjennom hele den naturlige forlengelse av landterritoriet til ytterkanten av kontinentalmarginen. De underjordiske områdene kan imidlertid ikke strekke seg kortere enn 200 nautiske mil fra grunnlinjene som sjøterritoriets bredde er målt fra, men likevel ikke utover midtlinjen i forhold til annen stat, jfr. petrsktl. § 1 femte ledd. Dette innebærer at arbeid innenfor disse områdene ikke anses som et arbeidsopphold utenfor riket, og inntekt opptjent ved slikt arbeid vil ikke være gjenstand for skattenedsettelse etter sktl. § 2-1, 10.ledd.

3.2 Kravet til oppholdets art

Det følger av ordlyden i sktl. § 2-1, 10.ledd at unntaket bare gjelder *arbeidsopphold* i utlandet. Det er derfor nødvendig å belyse nærmere hva som ligger i dette. Med hjemmel i sktl. § 2-1, 11. ledd har finansdepartementet fastsatt utfyllende regler for gjennomføringen av bestemmelsen i tiende ledd i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven 26. mars 1999 nr. 14 (heretter fsfin.)

Med arbeidsopphold menes opphold hvor hovedformålet ”er å utføre personlige tjenester av økonomisk karakter i eller utenfor et tjenesteforhold, men ikke som ledd i virksomhet,” jfr. fsfin § 2-1-3, 1. ledd, 1. punktum. Ettårsregelen gjelder således både ved ansettelsesforhold og enkeltoppdrag utenfor ansettelsesforhold (frilansvirksomhet) som ikke utgjør selvstendig næringsvirksomhet. Det er derfor nødvendig å skille mellom frilansere og selvstendig næringsdrivende da kun førstnevnte kan påberope seg ettårsregelen.

Folketrygdloven § 1-9 definerer nærmere hva som er å anse som frilanser, og folketrygdloven § 1-10 oppstiller momenter som blant annet skal tas i betraktning i vurderingen av om man står ovenfor en selvstendig næringsvirksomhet. I forarbeidene til den nye ettårsregelen er ikke denne grensen nærmere diskutert.²² Grensen mellom frilanser

²² Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 16.

og selvstendig næringsdrivende har imidlertid betydning også i andre relasjoner. Dette gjelder for eksempel retten til minstefradrag, fastsettelse av personinntekt (herunder grensen mellom arbeidsinntekt og virksomhetsinntekt) og plikten til å betale arbeidsgiveravgift.²³ Høyesterett har i Rt. 2000 s.1981 (Fabcon dommen) lagt til grunn at grensen er den samme for plikten til å betale arbeidsgiveravgift som for reglene om personinntekt og minstefradrag.²⁴ Saken gjaldt spørsmålet om det skal betales arbeidsgiveravgift etter dagjeldende folketrygdlov § 16-3, 1. ledd av ubetalte vederlag til konsulenter fordi dette var godtgjørelse for arbeid eller oppdrag som ikke var utført i ledd i selvstendig næringsvirksomhet. I vurderingen av om arbeidet var utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet oppstilte Høyesterett to vilkår som må være oppfylt for at en person skal være virksomhetsutøver. For det første må virksomheten være drevet for egen regning og risiko, og for det andre må virksomheten må være vedvarende.²⁵ Begge vilkårene må være oppfylt. Høyesterett fremhevet også at avgjørelsen må bero på en helthetsvurdering.

Skillet mellom frilansere og selvstendig næringsdrivende etter sktl. § 2-1,10. ledd er ikke avgjort like klart. Bestemmelsene i ftrl. §§ 1-9 og 1-10 anses imidlertid for å kodifisere den tidligere rettstilstanden,²⁶ slik at rettspraksis knyttet til skillet i andre relasjoner kan ha betydning også i dette tilfellet. Jeg ser ingen grunn til å trekke grensen annerledes når vurderingen knytter seg til samme bestemmelser og momenter som i tilfellene beskrevet ovenfor. Det må derfor foretas en konkret skjønnsmessig vurdering basert på momentene som ftrl. §1-9 og § 1-10 oppstiller. Det som typisk kjennetegner en frilanser er da at aktiviteten ikke er av slik vedvarende karakter og omfang som ved selvstendig næringsvirksomhet.

²³ Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 6 utgave, (2009) s. 359

²⁴ Rt. 2000 s. 1981 side 1987 i dommen, jfr. Ot.prp. nr. 17 (1965-1966) s. 24.

²⁵ Rt. 2000 s. 1981 side 1988 i dommen.

²⁶ Rt. 2000 s. 1981 side 1987 i dommen.

Hovedformålet med arbeidsoppholdet må være å utføre personlige tjenester av økonomisk karakter. I noen tilfeller betaler arbeidsgiver lønn for ferie eller studier i utlandet.

Utenlandsoppholdet vil likevel ikke kunne regnes som et arbeidsopphold dersom hovedformålet er studie- eller ferieopphold.²⁷ Når det gjelder stipendiater og læringer vil imidlertid dette kunne anses som et arbeidsopphold. Dette skiller seg med rene studieopphold der hovedformålet med utlandsoppholdet som regel vil være utdanning, og kjennetegnes med at skattyter er i en skolesituasjon. Stipendiater og lærlinger i utlandet vil også kunne være under utdanning, men utlandsoppholdet vil ha mer preg av å være et arbeidsopphold enn utdanning. Stipendiater vil typisk bli pålagt undervisning av studenter ved siden av forskning, og læringer vil ofte ha arbeidsoppgaver tilsvarende en vanlig ansatt. Vedkommende kan da påberope seg ettårsregelen.

Det spiller i utgangspunktet ingen rolle hva slags arbeid det er, så lenge vedkommende er forpliktet til å utføre et arbeid.²⁸ Utlandsopphold der vedkommende arbeider mindre enn femti prosent av full stilling regnes imidlertid ikke som et arbeidsopphold.²⁹ Stillingskravet kan i enkelte tilfeller ramme personer som ønsker deltidsarbeid under utlandsoppholdet uheldig. Det er for eksempel ikke uvanlig at studenter tar deltidsarbeid ved siden av studier i utlandet. Hovedformålet med utlandsoppholdet vil da være utdanning. Selv om vedkommende har arbeid utenfor studiene vil dette ikke anses som et arbeidsopphold så lenge studenten har en deltidsstilling under 50 prosent. Skatt på slik lønnsinntekt kan derfor ikke kreves nedsatt etter sktl. § 2-1, 10.ledd.

Det er heller ikke uvanlig at den utstasjonerte tar med seg sin eventuelle familie til utlandet under arbeidsoppholdet. Det kan i slike tilfeller diskuteres om 50 prosent kravet er kjønnsdiskriminerende, da det er overvekt av mannlige arbeidstakere som tar arbeid i utlandet. For medfølgende ektefelle kan det være vanskelig å få seg jobb. Utfordringene

²⁷ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 20.

²⁸ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 20.

²⁹ Jfr. fsfin. §2-1-3 ,1. ledd, 2, punktum.

ved et utlandsopphold kan også medføre at kvinnen forblir hjemmeværende eller tar deltidsarbeid for å følge opp barna og det praktiske rundt oppholdet. Reelle hensyn tilsier derfor at det bør kunne foretas en konkret vurdering hvorvidt vedkommende kan kreve skattenedsettelse selv om dette er under en femtiprosent stilling

I forarbeidene legger departementet til grunn at skattenedsettelse også kan kreves av personer ”*som arbeider mindre enn full stilling, såfremt hovedformålet kan sies å være arbeid og ikke annen aktivitet som for eksempel studier eller feire.*”³⁰ Ordlyden i forskriftens § 2-1-3, 1.ledd, 2. punktum og forarbeidene tilsier derfor at femtiprosent grensen er absolutt. Regelen kan for enkelte føles streng og firkantet. Det er på en annen side nødvendig med en slik grense da ettårsregelen kun gjelder arbeidsopphold og hovedformålet med utlandsoppholdet derfor må være arbeid. På denne måten er det lettere å skille mellom utenlandsopphold der hovedformålet er studier, ferier og lignende med utenlandsopphold der hovedformålet er arbeid.

I begge disse tilfellene kan imidlertid studenten eller medfølgende ektefelle påberope seg en eventuell skatteavtale for å avverge dobbeltbeskatning, eller påberope seg kreditfradrag etter norsk internrett. Siden et av formålene med regelen er å sikre norske næringslivs konkurranseevne, er det sannsynligvis ikke i strid med formålet at personer som ikke har som hovedformål å arbeide må benytte seg av andre regler for å avverge dobbeltbeskatning.

Et ferie- eller studieopphold kan skifte karakter under utlandsoppholdet. En student som studerer i utlandet og tar seg fri fra studiet eller avbryter for å arbeide i utlandet, vil kunne påberope seg skattenedsettelse av skatt på inntekten som er opptjent i utlandet dersom de øvrige vilkårene er oppfylt. Oppholdet skifter således karakter fra studieopphold til arbeidsopphold.³¹ Det foregående studieoppholdet kan ikke regnes med i beregningen av

³⁰ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 20.

³¹ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 20.

tolvmånedersfristen, da kravet om minst tolv måneders sammenhengende varighet kun gjelder arbeidsopphold utenfor Norge, jfr. sktl. §2-1, 10.ledd bokstav a, 1. punktum. Tolvmånedersfristen løper da fra første arbeidsdag utenlands.

Et annet eksempel som viser konsekvensen av stillingskravet er et ektepar med arbeid utlands med foreldrepermisjon med fordeling 49% og 51%. Førstnevnte tilfellet anses som et arbeidsopphold etter denne bestemmelsen, men ikke sistnevnte. Personen med foreldrepermisjon på 51% har ikke krav på nedsettelse av skatten etter tiende ledd, men kan påberope seg metodereglene i en eventuell skatteavtale og/eller kreditfradrag etter reglene i sktl. §§ 16-20 flg., som igjen kan medføre forskjell i skattenivå i forhold til sin ektefelle. Dette viser viktigheten av å sette seg inn i reglene ved arbeids utlands. Hadde de fordelt foreldrepermisjonen 50 -50, ville begge kunne få nedsettelse på skatten etter ettårsregelen. Tilfellet i eksempelet forutsetter imidlertid at ekteparet ikke visste eller burde ha visst at de ventet barn da de tok arbeidsopphold utenfor riket, se nærmere om dette nedenfor.

Oppholdet anses ikke som et arbeidsopphold ved fravær på grunn av sykdom, fødsel eller adopsjon hvor personen mottar ytelser som nevnt i fsfin § 2-1-1 bokstav a til c, dersom vedkommende visste eller burde ha visst at vilkårene for ytelser som nevnt i fsfin § 2-1-1 bokstav a til c var oppfylt eller ville bli oppfylt i løpet av oppholdet på det tidspunktet vedkommende tok arbeidsopphold utenfor riket, jfr. Fsfm § 2-1-3, 2. ledd.

Et eksempel på at denne unntaksregelen kan komme til anvendelse er ved oppdagelse av graviditet før vedkommende tar arbeid utlands. Kvinnen ville da mest sannsynlig være klar over at hun har krav på fødselspenger etter folketrygdloven kapittel 14 i løpet av oppholdet, slik at oppholdet ikke anses som et arbeidsopphold. Kravet om tolvmånedersfristen og kravet om at utlandsoppholdet må være et arbeidsopphold henger sammen, og begge vilkårene må være oppfylt under hele utlandsoppholdet. Perioden med fødselspenger avbryter da tolvmåneders fristen fra å løpe. Det vil da påløpe et krav om nye tolv måneders

sammenhengende arbeidsforhold i utlandet for å kunne nyttiggjøre seg av skattenedsettelsen etter ettårsregelen.³²

Men la oss si at kvinnen var gravid i uke 5, og uten å være klar over dette, tok arbeid og flyttet utenlands for en periode på 2 år. Kvinnen oppdager ikke graviditeten før i uke 15. Ordlyden i fsfin. § 2-1-3 tilsier at kvinnen ikke kan kreve skattenedsettelse. Slik ordlyden er *burde* kvinne ha visst at hun ville ha krav på foreldrepenger i løpet av oppholdet. Dette kan virke urimelig og kjønnsdiskriminerende overfor gravide. Unntaket tar imidlertid sikte på å hindre at personer som tar arbeid utlands og er klar over at de vil få slike ytelser fra Norge under oppholdet, får den fordel at også skatt på ytelsene nedsettes etter sktl. § 2-1, 10. ledd. Dette vil virke urimelig i og med at ytelsene ikke knytter seg til selve arbeidet som utføres i oppholdsstaten. Perioden med foreldrepenger vil derfor ikke anses som et arbeidsopphold, og vil således avbryte tolv månedersfristen.

3.3 Kravet om sammenhengende arbeidsopphold i utlandet

Sktl. § 2-1, 10. ledd stiller også krav til oppholdets lengde. Arbeidsoppholdet i utlandet må ha vart sammenhengende i minst tolv måneder.³³ I dette ligger at begge vilkårene, det vil si sammenhengende opphold i utlandet og kravet om arbeidsopphold må være oppfylt for hele perioden. Fristen skal regnes fra dato til dato, og oppholdet i utlandet skal regnes fra og med oppholdets første kalenderdøgn utenfor Norge til og med oppholdets siste kalenderdøgn utenfor Norge.³⁴ Utreise- og hjemreisedatoen faller derfor utenfor beregningen av tolv månedersfristen. Dette henger sammen med adgangen til tillatt opphold i Norge under utlandsoppholdet der alle døgn eller deler av døgn skattyter har oppholdt seg i Norge regnes med. Utreise og hjemreisedatoen tas derfor med i beregningen av

³² Artikkel "Ettårsregelen – for de som arbeider i utlandet," Aurstad & Co, 19 oktober. 2011
<http://aaco.no/ettarsregelen-for-de-som-arbeider-i-utlandet/>

³³ Jfr. sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav a, 1. punktum.

³⁴ Jfr. fsfin § 2-1-4 nr. 1 og 2.

oppholdsdager i Norge.³⁵ Dersom en skattyter for eksempel begynner å jobbe i utlandet 2 mars 2010, må vedkommende således oppholde seg og jobbe der til og med 1 mars 2011 for at kravet om oppholdets lengde skal anses oppfylt.

Det er adgang for skatteyder å bytte arbeidsgiver, både i den opprinnelige arbeidsstaten eller til en arbeidsgiver og arbeidsplass i en annen stat, slik at det samlede arbeidsoppholdet foregår i flere stater. Ettårsregelen gjelder imidlertid ikke for *”inntekt som i henhold til overenskomst med annen stat bare kan skattlegges i Norge.”*³⁶ Ved kortere arbeidsopphold i ulike stater kan derfor en eventuell skatteavtale begrense bruken av ettårsregelen for det tilfellet skatteavtale mellom Norge og den enkelt stat gir Norge eksklusiv beskatningsrett.³⁷ Arbeidsoppholdet i utlandet kan likevel regnes med ved beregningen av om det totale arbeidsoppholdet har vart minst i 12 måneder, jfr. fsfin. § 2-1-4 nr. 3. Dette har praktisk betydning i tilfeller der Norge har eksklusiv beskatningsrett etter skatteavtalen med en eller flere av statene. Skattyter kan i slike tilfeller kreve skattenedsettelse for skatt på lønnsinntekt opptjent i de statene som ikke gir Norge slik eksklusiv beskatningsrett etter skatteavtalen, men allikevel oppfylle fristkravet og ha krav på nedsettelse.

Det er også adgang til å ha arbeidsfrie dager og avvikle ferier under utlandsoppholdet på linje med hva som er vanlig i oppholdsstaten. Dette innebærer at vedkommende kan avvikle normale ferier som jule-, påske- og sommerferier uten at dette vil avbryte det sammenhengende arbeidsoppholdet. I tillegg kan skattyter ha avspaseringsperioder i utlandet såfremt avspaseringen er opptjent ved arbeid i utlandet som kvalifiserer til skattefritak.³⁸ Turnus er ikke til hinder for at det er et sammenhengende arbeidsopphold. Men hvis alle friperioder tilbringes i Norge kan oppholdet her bli for langt og avbryte det sammenhengende arbeidsoppholdet utenfor riket.

³⁵ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 19.

³⁶ Jfr. sktl. § 2-1, 10.ledd bokstav c nr.1.

³⁷ Artikkel ”Ettårsregelen – for de som arbeider i utlandet,” Aurstad & Co, 19 oktober. 2011

<http://aaco.no/ettarsregelen-for-de-som-arbeider-i-utlandet/>

³⁸ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 20.

Når det gjelder lønn mottatt fra den norske stat foreligger det visse særregler for lengden av oppholdet i utlandet. Etter sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav a, 2. punktum kan skattenedsettelse etter § 2-1, 10. ledd bokstav a, 1. punktum også kreves når personen har flere arbeidsopphold utenfor riket, selv om arbeidsoppholdet ikke er sammenhengende i minst tolv måneder. Hvert av arbeidsoppholdene må imidlertid være av minst seks måneders sammenhengende varighet, og må til sammen utgjøre minst tolv måneder innenfor en periode på 30 måneder. Dette beregnes etter de samme regler som tolv månedersfristen. Som lønn fra den norske stat regnes også lønn utbetalt av andre, men bare hvis lønnen dekkes av statlige midler som er øremerket til avlønning av et bestemt antall personer og til bestemte oppdrag, jfr. Fsfm. § 2-1-2. I forarbeidene³⁹ er personell som avlønnes av Norsk Folkehjelp et eksempel på slik lønn.

Den utvidede fristen gjelder imidlertid ikke lønn fra den norske stat i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med forretningsvirksomhet, jfr. Sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav a, 2. punktum. Kravet om tolv måneders sammenhengende arbeidsopphold for privatansatte i utlandet vil da komme til anvendelse.

I forarbeidene⁴⁰ begrunnes den utvidede fristen i ønsket om å motivere skattytere til å ta oppdrag i krigsområder og fattige områder i verden. Enkelte i forsvaret kan bli tilbudt oppdrag i områder som for eksempel Afghanistan og Midtøsten. Oppdragene kan finne sted i flere stater, og oppdraget kan medføre lengre perioder hjemme fordi det kan være farlig å oppholde seg der over lengre perioder. For andre statsansatte kan særregelen begrunnes i deres behov for fleksibilitet. Kortere utlandsoppdrag over lengre perioder, men med opphold i Norge kan være en del av deres forpliktelser i kraft av sin arbeidsstilling. Hovedregelen om at utlandsoppholdet må ha vært sammenhengende minst i tolv måneder

³⁹ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 19.

⁴⁰ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 19.

kan således være vanskelig å oppfylle, og det er behov for lempeligere krav til oppholdstiden.

Hensynene bak regelen kan virke noe svak da formålet med den utvidede fristen ikke er like tungtveiende ved alle arbeidsopphold i utlandet med lønn fra den norske stat. Det finnes mange utstasjonerte fra private bedrifter som har oppdrag i samme utsatte områder, men som er forpliktet til å oppfylle kravet om tolv måneders sammenhengende opphold. Det kan på en annen side tenkes tilfeller der den privatansatte får utvidet tillatt opphold i Norge etter reglene i sktl. § 2-1, 10.ledd bokstav b, 2. punktum.⁴¹ Området den ansatte befinner seg i er imidlertid ofte rammet av krig, fattigdom og lignende allerede før oppholdet startet, slik at dette var påregnelige ved oppstart. Tillatt opphold i Norge begrenses da til seks dager i gjennomsnitt hver måned. Dette kan også medføre at det er vanskeligere å rekruttere arbeidstakere til slike områder.

Begrunnelsen kan virkes urettferdig for andre som arbeider i lignende områder, og gir statsansatte en fordel som ikke alltid er like godt begrunnet. Det kan da spørres om ikke særregelen for statsansatte bør generaliseres for arbeidstakere i land med risikoforhold eller dårlige levevilkår. Dette kan imidlertid gjøre bestemmelsen svært ressurskrevende for skattekontorene som må foreta vurderingen av om vedkommende omfattes av den utvidede fristen.

Departementet har i forarbeidene fremhevet at lønn fra den norske stat som hovedregel uansett vil være unntatt fra beskatning i oppholdsstaten i henhold til skatteavtale⁴², slik at statsansatte ikke kan påberope seg ettårsregelen.⁴³ Særregelen vil derfor bare komme til anvendelse i tilfeller der Norge ikke har inngått skatteavtale med arbeidsstaten eller der skatteavtalen er suspendert. Norge har i dag inngått skatteavtale med om lag 80 land. Disse

⁴¹ Se nærmere om dette i punkt 3.4

⁴² Som regel skatteavtalens art. 19.

⁴³ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 19.

dekker i stor grad de statene med flest utstasjonerte norske arbeidstakere. Dette innebærer at regelen i prinsippet bare kommer til anvendelse for personell i internasjonale oppdrag som skal bevare fred og sikkerhet.⁴⁴ Det kan derfor vurderes om regelen kan begrenses til militært personell der hensynet bak den lempeligere fristen er særlig tungtveiende.

Dersom arbeidstakeren mottar lønn fra privat arbeidsgiver, for så å endre ansettelsesstatus slik at han får lønn fra den norske stat, vil ikke arbeidsoppholdet med privat arbeidsgiver medregnes i seks- eller tolv månedersperioden som nevnt i sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav a, 2. punktum.⁴⁵

Statsansatte må avgrenses mot utsende utenriktjenestemenn i norsk statstjeneste som reguleres av sktl. § 2-1, 8. ledd. Bestemmelsen gjelder for eksempel diplomater. Vedkommende skal anses som bosatt i utlandet, og er således skattepliktig til denne stat. Ettårsregelen kan da i utgangspunktet heller ikke anvendes. Det kan imidlertid tenkes at vedkommende endrer ansettelsesstatus underveis i oppholdet slik at han får privat arbeidsgiver. Dersom det samlede utenlandsoppholdet er over ett år, men perioden med privat arbeidsgiver er under ett år må det vurderes om perioden som utsendt utenriktjenestemann kan medregnes i tolv månedersperioden i tiende ledd.

For å kunne påberope seg ettårsregelen må man som sagt være skattemessig bosatt i Norge. Ordlyden i sktl. § 2-1, 8. ledd tilsier at personer som omfattes av bestemmelsen ikke skal anses som skattemessig bosatt i Norge. Skatteplikten som bosatt er suspendert så lenge han har status som utstasjonert tjenestemann. Vedkommende er imidlertid fullt skattepliktig straks de flytter hjem eller slutter å være utsendt tjenestemann. Ordlyden tilsier at slike personer ikke oppfyller kravet til å være bosatt i sktl. § 2-1, 1. ledd, og at tiden som utsendt utenriks tjenestemann ikke kan medregnes i ett-årsperioden i tiende ledd. Det samme må kunne sies når det gjelder ansatte i internasjonale organisasjoner som i utgangspunktet ikke

⁴⁴ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 19.

⁴⁵ Jfr. fsfin. § 2-1-4, 4. ledd.

skattepliktig i Norge for inntekt opptjent gjennom arbeidet i organisasjonen, jfr. sktl. § 2-1, 8. ledd, 2. punktum.

3.3.1 Adgangen til kortvarige opphold i Norge

Sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav b oppstiller adgang til kortvarige opphold i Norge, uten at det sammenhengende arbeidsoppholdet utenfor riket avbrytes. Oppholdene kan ikke ha en varighet på mer enn seks dager i gjennomsnitt hver hele måned.⁴⁶ Ved beregningen av oppholdsdager i Norge, regnes ethvert døgn eller deler av døgn som en dag.⁴⁷ Ut- og hjemreisedatoen skal telle med i beregningen av antall dager arbeidstakeren er i Norge. Dette stemmer overens med at ut- og hjemreisedatoen ikke skal regnes med i beregningen av utenlandsoppholdets lengde.⁴⁸ Ankommer skattyter Norge kl. 23.00 dag 1 og reiser kl. 07.00 dag 2 regnes dette derfor som to oppholdsdager. Det følger videre av fsfin. § 2-1-4, 5. ledd siste setning at tillatte opphold i Norge kan tas ut samlet, men ikke som en avslutning på utenlandsoppholdet. Dette innebærer at skattyter kan oppholde seg i Norge i 72 dager i løpet av en tolv måneders periode.

Retten til tillatt opphold opptjenes for hver hele måned vedkommende har hatt arbeidsopphold utenfor riket.⁴⁹ Finansdepartementet har uttalt at ordlyden i disse bestemmelsene som nevnes overfor tilsier at beregningen av de tillatte oppholdsdagene i Norge må vurderes med utgangspunkt i den totale perioden som utlandsoppholdet varer.⁵⁰ Dette er også lagt til grunn i praksis. Det tillatte oppholdet må derfor ikke være ”opptjent” før de tas ut slik ordlyden i fsfin. § 2-1-5, 1. ledd kan tilsa. I vurderingen av om vilkåret er oppfylt må man derfor se hele oppholdet under ett.

⁴⁶ jfr. sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav b annet punktum.

⁴⁷ jfr. fsfin. § 2-1-5 annet ledd.

⁴⁸ Se pkt. 3.3.

⁴⁹ jfr. fsfin. § 2-1-5 første ledd.

⁵⁰ Svar fra Finansdepartementet (fortolkningsspørsmål) av 19.02.2010 til et advokatfirma.

Dersom skattyter reiser til utlandet og har en arbeidskontrakt på to år, kan skattyteren i løpet av toårsperioden oppholde seg i Norge i 144 dager uten at fristen avbrytes. Sett at skattyter oppholder seg i utlandet i en måned og så oppholder seg i Norge de neste 144 dagene, vil vedkommende oppfylle vilkåret om sammenhengende opphold i utlandet så lenge han oppholder seg i utlandet i til sammen to år. Vedkommende kan da også velge å ikke oppholde seg i Norge det første året for så å oppholde i 144 dager det andre året, så lenge ikke oppholdsdagene i Norge avslutter utenlandsoppholdet.

Beregningen av antallet oppholdsdager i Norge foretas ved hvert ligningstidspunkt. Det er imidlertid først ved endelig avsluttet utlandsopphold at det er mulig å vurdere om skattyter har holdt seg innenfor de tillatte oppholdsdagene i Norge. Dette kan medføre at ligningene for de enkelte inntektsår som inngår i utlandsoppholdet må endres dersom det i noen av disse årene er innrømmet skattenedsettelse som skattyteren ikke har hatt krav på, eller det ikke er innrømmet skattenedsettelse som skattyteren har hatt krav på.⁵¹ Dersom skattyteren i eksempelet ovenfor oppholdt seg i Norge i 84 dager i den første tolv månedersperioden, innebærer det at han ikke kan innrømmes skattenedsettelse av den norske skatten på utlandsinntekten for denne perioden. Vedkommende har imidlertid bare 60 dager i Norge i den neste tolv månedersperioden, og vil således oppfylle vilkåret om tillatt oppholdsdager ved avsluttet utlandsopphold. Ligningen må da endres slik at skattyteren innrømmes skattenedsettelse for hele perioden.

Ved arbeidsopphold i utlandet over ett år blir som regel lønnstrekket redusert allerede på forskuddsstadiet. Dette forhindrer likviditetsproblemer i tilfeller der inntekten anses som skattepliktig både i arbeidsstaten og i Norge, slik at det kan oppstå dobbelt forskuddstrekk. Dersom det viser det seg i ettertid at skattyter ikke oppfyller vilkårene for skattenedsettelse etter ettårsregelen, må ligningen endres. Konsekvensen er en omfattende restskatt fordi utlignet skatt vil overstige skattetrekket. Dette kan på den ene siden medføre en lite

⁵¹ Svar fra Finansdepartementet (fortolkningsspørsmål) av 19.02.2010 til et advokatfirma.

forutsigbar stilling for skattyter. På den annen side er vilkårene som sktl. § 2-1, 10. ledd klare, og skattyter må således planlegge og forholde seg til vilkårene slik de er under hele utlandsoppholdet. Ligningsloven kapittel 9 inneholder regler om adgangen til å endre ligningen. Lignl. § 9-6, 7. ledd regulerer tilfeller der skattelovgivningen *”foreskriver eller forutsetter endring av ligningen som følge av senere inntrufne omstendigheter.”* Fristene i lignl. nr. 1 og 2 regnes da fra det året da vilkårene for å foreta endringene ble oppfylt.

Grensen til tillatte oppholdsdager i Norge utvides til ni dager dersom to kumulative vilkår er oppfylt. For det første må oppholdet i Norge skyldes upåregnelige forhold da arbeidsoppholdet startet. For det andre må oppholdet skyldes forhold som verken personen eller arbeidsgiveren rår over.⁵² Men upåregnelig forhold regnes hendelser, inngrep eller hindringer som ikke med rimelighet kunne tas i betraktning da arbeidsoppholdet ble påbegynt. Dette omfatter ytre begivenheter som blant annet krig, uro, naturkatastrofer og alvorlig sykdommer hos vedkommende selv eller nær familie.⁵³ De upåregnelige forholdene må føre til at skattyter må reise tilbake til Norge og at vedkommende er forhindret fra å vende tilbake til arbeidslandet. Adgangen til utvidet opphold opphører uansett når oppholdet ikke lenger skyldes slike upåregnelige forhold.⁵⁴ Utvidelsen av grensen innebærer en utvidelse fra 72 til 108 dager i løpet av en 12 måneders periode.

Eksempel:

Skattyter tok arbeid i Japan 1 mars 2010 og hadde en planlagt utstasjonering i mer enn 12 måneder. Japan ble imidlertid rammet av et kraftig jordskjelv og en påfølgende tsunami 11. mars 2011, og utstasjonerte arbeidstakere ble tilrådet å dra hjem til Norge. Naturkatastrofen må regnes som upåregnelige forhold, slik at tillatt opphold i Norge utvides etter sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav b annet punktum.

⁵² Jfr. § 2-1, 10. ledd bokstav b annet punktum, jfr. fsfin. § 2-1-6 første ledd.

⁵³ Jfr. fsfin. § 2-1-6 fjerde ledd.

⁵⁴ Jfr. fsfin. § 2-1-6 tredje ledd.

Sett at arbeidstakeren dro hjem 11 mars 2011. Vedkommende kan da i utgangspunktet oppholde seg i Norge i inntil 108 dager så lenge det upåregnelige forholdet varer. Forutsetningen er at vedkommende ikke har hatt ordinære oppholdsdager i Norge tidligere. Dersom vedkommende har oppholdt seg i Norge tidligere, vil antallet ”brukte” oppholdsdager nedsette antall tillatte oppholdsdager tilsvarende.

Det upåregnelig forholdet opphørte etter to måneder (11 mai), og de utstasjonerte i Japan kunne reise tilbake til Japan. Skattyteren valgte imidlertid å tilbringe sommerferien i Norge, og reiste ikke tilbake til Japan før 10 juli. Antallet oppholdsdager i Norge blir 118 dager slik at oppholdet oversiger 108 dager og vilkåret for skattenedsettelse er på dette tidspunktet ikke oppfylt. Beregningsperioden er imidlertid hele utlandsoppholdet. Sett at skattyter til sammen ble i Japan i to år uten flere opphold i Norge. Antall oppholdsdager vil da være innenfor grensen. Skattyter må imidlertid dokumentere at oppholdet som overstiger de ordinære oppholdsdagene, skyldes upåregnelige forhold om verken skattyter eller arbeidsgiver rår over.

3.3.2 Arbeid i Norge under utlandsoppholdet

Formålet med oppholdsdagene i Norge er i utgangspunktet uten betydning. Skattyter har derfor i utgangspunktet anledning til å utføre arbeid under oppholdet i Norge uten at arbeidsoppholdet skal anses avbrutt. Dette gjelder også i de tilfeller hvor hele det tillatte oppholdet i Norge tas ut samlet, herunder iberegnet utvidet opphold. Finansdepartementet har imidlertid uttalt at langvarig arbeidsopphold i Norge i løpet av utenlandsoppholdet kan etter sin art kunne frata utenlandsoppholdet karakteren av å være et sammenhengende arbeidsopphold, selv om arbeidet utføres innenfor rammen av de tillatte dagene.⁵⁵ Uttalelsen tilsier at det bare er tilfeller der vedkommende arbeider i Norge som kan avbryte det sammenhengende utlandsoppholdet.

⁵⁵ Finansdepartementets uttalelse til et advokatfirma av 21. november 2003. Utv. 2004: 82.

Som sagt må begge vilkårene, det vil si sammenhengende opphold i utlandet og kravet om arbeidsopphold være oppfylt i hele perioden. Det er dermed en forutsetning at oppholdet i utlandet bevarer sin karakter av å være et arbeidsopphold for at det fortsatt skal anses som sammenhengende. Dette gjelder også i tilfeller der vedkommende ikke arbeider i Norge ved opphold her. Utfordringen er imidlertid å vite hvor denne grensen skal trekkes.

I de tilfeller vedkommende oppholder seg i Norge utover de tillatte oppholdsdagene må imidlertid grensen anses som klar. Dette gjelder uansett om vedkommende jobber i Norge under oppholdet eller ikke. Det samme gjelder der skattyter bruker de opptjente arbeidsdagene i Norge når dette avslutter arbeidsoppholdet utenfor riket.⁵⁶ Arbeidsoppholdet i utlandet vil da anses som avsluttet.

Hvis skattyteren samler opp hele perioden for tillatte oppholdsdager og bruker denne tiden til å utføre arbeid i Norge, kan det tenkes å kunne avbryte det sammenhengende arbeidsoppholdet. Forutsetningen for å kunne kreve nedsettelse etter ettårsregelen bygger på at det skal være et arbeidsopphold i utlandet, og at dette skal være sammenhengende. Bruker arbeidstakeren alle sine tillatte dager i Norge kan dette derfor etter sin art virke mer avbrytende enn om vedkommende kun ferier i Norge. På en annen side vil inntekt fra arbeid utført i Norge i løpet av utenlandsoppholdet ikke være gjenstand for skattenedsettelse, og dette taler for at vedkommende kan bruke sine tillatte arbeidsdager i Norge til å arbeide. I utstasjoneringstilfellene kan det også være behov for arbeidsgiver å innkalle den utstasjonerte til Norge for klargjøring og oppfølging. Møter og lignende i Norge kan også være en del av arbeidet og derfor nødvendig for å utføre arbeidet hensiktsmessig. Det kan på en annen side spørres om dette ikke kan avhjelpes ved for eksempel telefonsamtale eller videokonferanser, slik at vedkommende ikke trenger å komme til Norge. Ved utvidet opphold på grunn av upåregnelige følger, kan det imidlertid virke særlig urimelig om vedkommende ikke kan utføre arbeidet fra Norge. Skattyter har

⁵⁶ Fsfm. § 2-1-4 femte ledd.

da ikke anledning til å dra tilbake til arbeidslandet, og det kan i slike tilfeller være behov for at arbeidstakeren forsetter sitt arbeid hjemmefra.

Hvis skattyter bytter arbeidsgiver eller arbeidsstat etter at man har hatt et arbeidsopphold i Norge taler dette i større grad for at arbeidsforholdet kan anses som avbrutt, enn hvis personen kun ferierer. Medfører bytte av arbeidsgiver en periode med arbeidsledighet vil oppholdet etter mitt syn i utgangspunktet fortsatt være et arbeidsopphold. Perioden vil således inngå i beregningen av varigheten av det sammenhengende oppholdet.

På en annen side kan langvarige arbeidsledige perioder der oppholdet går over til å ha mer preg av å være en ferie og lignende kunne avbryte det sammenhengende arbeidsoppholdet. Hvis skattyter i denne perioden i tillegg velger å benytte seg av norske trygdeytelser, som dagpenger under arbeidsløshet, taler dette også for at arbeidsforholdet anses som avbrutt. Det må i slike tilfeller derfor foretas en konkret vurdering.

Ordlyden i sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav b og forskriftens § 2-1-5 tilsier at det er uten betydning hva oppholdsdagene i Norge brukes til. Det følger i tillegg av fsfin. § 2-1-4, 5. ledd siste punktum at opptjent opphold i Norge kan tas ut samlet. Finansdepartementets uttalelse har således liten støtte i ordlyden i loven og forskriftene. I forarbeidene uttales det at det kan være gode grunner for at arbeidstakeren må besøke Norge, slik som *”ferie, arbeid eller annet.”*⁵⁷ Departementet var også av den oppfatning at inntil seks dager i gjennomsnitt i måneden vil kunne gi den nødvendige fleksibiliteten for arbeidsgiver og arbeidstaker. På bakgrunn av dette taler følgelig for at det er adgang til å arbeide ved opphold i Norge.

Formålet bak loven kan på den ene siden tale mot en slik adgang til å utføre arbeid i Norge over lengre perioder. Ettårsregelen gjelder ved midlertidige arbeidsforhold i utlandet, og har til hensikt og styre norsk næringslivskonkurranse evne. Bestemmelsen er rettet mot arbeidstakere som velger slike arbeidsforhold fremfor å ta arbeid i Norge, med de fordeler

⁵⁷ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 20.

og ulemper det eventuelt ville medføre. Dette tilsier at langvarige arbeidsperioder i Norge under utlandsoppholdet går mot formålet med bestemmelsen. På en annen side er et av hovedformålene bak ettårsregelen å forhindre at lønnsinntekt opptjent i utlandet beskattes med høyere skattesatser enn det lokalt ansatte eller andre med lavere skattenivå enn Norge. Lignende inntekt skal beskattes likt. Skatt på inntekt opptjent i Norge vil ikke være gjenstand for nedsettelse, slik at denne lønnsinntekten uansett skattlegges med de skattesatser som gjelder her. Hensynet bak bestemmelsen gjør seg derfor ikke gjeldene i så stor grad.

Kravet om sammenhengende opphold kan følgelig virke urimelig og strengt for enkelte. Hvor mye som skal til for at det sammenhengende arbeidsoppholdet skal anses som avbrutt er etter min mening uavklart. Konsekvensen er at det er vanskelig for skattyter å forutberegne sin rettsstilling i forhold til ettårsregelen. I praksis blir utstasjonerte arbeidstakere derfor rådet til kun å ha kortvarige arbeidsopphold i Norge under utlandsoppholdet.

Virkningen av at det sammenhengende arbeidsoppholdet anses som avbrutt er at det nye arbeidsforholdet i utlandet begynner å løpe fra vedkommende reiser ut etter arbeidsforholdet i Norge. Det vil da påløpe et krav om nye tolv måneders sammenhengende arbeidsforhold i utlandet for å kunne nyttiggjøre seg av skattenedsettelsen etter ettårsregelen.⁵⁸

⁵⁸ Artikkel "Ettårsregelen – for de som arbeider i utlandet," Aurstad & Co, 19 oktober. 2011

<http://aaco.no/ettarsregelen-for-de-som-arbeider-i-utlandet/>

3.4 Hvilke inntekter omfattes av skattenedsettelsen?

Ettårsregelen gjelder bare lønnsinntekter. Det er derfor nødvendig å belyse hva som nærmere ligger i dette.

Etter forskriftens § 2-1-1, 1. ledd omfattes for det første ytelser som nevnt i sktl. § 5-10 1. ledd bokstav a til d av skattenedsettelsen. Dette innebærer blant annet at lønn, honorarer, feriepengar av arbeid utført i utlandet og annen godtgjørelse innvunnet under utlandsoppholdet forstås som lønnsinntekt, jfr. Sktl. § 5-10, 1. ledd bokstav a - d. Henvisningen til sktl. § 5-10 bokstav a innebærer at inntekt opptjent ved selvstendige oppdrag, uten formelt ansettelsesforhold hos en arbeidsgiver, og som ikke utgjør selvstendig næringsvirksomhet, også regnes som lønnsinntekt etter bestemmelsen. Dette gjelder typisk frilansinntekt. Skillet mellom selvstendig næringsvirksomhet og frilansere vil således ha betydning i vurderingen av om skatt på slik lønnsinntekt kan kreves nedsatt etter ettårsregelen.⁵⁹

Henvisningen til sktl. § 5-10 bokstav a til d innebærer at ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt regnes som lønnsinntekt.⁶⁰ Dette gjelder sykepengar etter folketrygdloven kapittel 8 samt sykepengar fra arbeidsgiver i arbeidsperioden, fødselspengar og adopsjonspengar etter folketrygdloven kapittel 14. Andre tilsvarende ytelser fra offentlig trygdeordning i annen stat eller fra privat forsikringsordning (finansiert av arbeidsgiver) regnes også som lønnsinntekt. Dette gjelder imidlertid kun i den perioden personen ville hatt krav på slike ytelser fra den norske folketrygden dersom vedkommende hadde vært medlem.

⁵⁹ Behandlet under pkt. 3.2.

⁶⁰ Dette følger også uttrykkelig av fsfin § 2-1-1, 1. ledd.

For andre substitutter for arbeidsinntekt må det foretas en konkret vurdering av hvorvidt inntekten kan anses som lønnsinntekt for arbeid utført i utlandet.⁶¹ I dom avsagt av Asker og Bærum tingrett 19. februar 2008 ble det drøftet hvorvidt As aksjer kjøpt til underkurs fra arbeidsgiver var å anse som lønnsinntekt etter sktl. § 2-1, 10.ledd.⁶² A anførte at dette var en naturalytelse som omfattes av begrepet lønn, og at aksjene kjøpt til underkurs var opptjent under arbeidsoppholdet i utlandet. Retten kom imidlertid frem til at As aksjekjøp falt utenfor bestemmelsens rekkevidde, og var ikke gjenstand for skattenedsettelse. Selv om kjøp av aksjer til underkurs er å betrakte som en naturalytelse i et arbeidsforhold, ble det lagt til grunn at det bare er ren lønn eller inntekter som skal erstatte lønn for faktisk utført arbeid i utlandet som omfattes av ettårsregelen. Hvorvidt lønnen er opptjent under utlandsoppholdet eller ikke, gav ikke uten videre rett til fradrag etter bestemmelsen. Skattyter tapte saken fordi fordelene ikke kunne anses å knytte seg til arbeidet i utlandet. Fordelen inngikk dermed ikke i grunnlaget for skattenedsettelse etter ettårsregelen.

Utgangspunktet er at naturalytelser er å anse som lønnsinntekt og således omfattes av ettårsregelen på lik linje med kontantytelser, jfr. sktl. § 5-10 bokstav a, jfr. sktl. § 5-12. Det avgjørende er om naturalytelsen har en nær tilknytning til skattyters arbeid i utlandet. Dersom inntekten har karakter av å være en ytelse som er gitt uavhengig av arbeidet hans, vil dette derfor falle utenfor. Tilbudet om aksjer til underpris i dette tilfellet gjaldt alle ansatte og var et bonusprogram basert på selskapets resultat. Aksjene var således ikke direkte knyttet til arbeidstakerens innsats og arbeidsoppgaver. Saken hadde kanskje stilt seg annerledes om aksjene var en del av lønnsinntekten og var avhengig av skattyters arbeid i USA. Retten kunne da skilt mellom aksjer kjøpt i Norge og aksjer kjøpt mens han bodde ute, slik at han fikk skattenedsettelse for den del av skatten som falt på aksjene kjøpt mens han var i USA.

⁶¹ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 15.

⁶² Se Utv. 2008 s.881

Siden sktl. § 2-1, 10.ledd kun gjelder lønnsinntekt innebærer det at annen inntekt enn det som følger av bestemmelsen er skattepliktig til Norge etter vanlige regler. Dette innebærer at skatt på blant annet kapitalinntekter, pensjoner og inntekt av selvstendig næringsvirksomhet ikke kan nedsettes etter bestemmelsen.

Inntekter opptjent ved arbeid i Norge under tillatt opphold i her,⁶³ regnes ikke som lønnsinntekt. Dette følger først og fremst av lovens ordlyd, jfr. sktl. § 2-1, 10.ledd bokstav a, men er uttrykkelig fastsatt i fsfin. § 2-1-1, 2. ledd. Det faller således utenfor bestemmelsens anvendelsesområde. Hensynet til norsk næringslivs konkurranseevne i utlandet gjør seg ikke gjeldende i slike tilfeller, og unntaket må synes rimelig ut fra regelens formål. Tilordningen av slike inntekter etter hvor de er opptjent vil behandles nærmere i redegjørelsen for gjennomføringen av skattenedsettelsen.

Heller ikke lønn og feriepenger opptjent i Norge, men utbetalt under utenlandsoppholdet av skattenedsettelsen omfattes av bestemmelsen. Dette er inntekt som knytter seg til tidligere arbeid i Norge, og har således ingen sammenheng med utlandsoppholdet. Skatt på inntekt opptjent i utlandet, men som først utbetales etter at vedkommende kommer tilbake til Norge vil imidlertid være gjenstand for skattenedsettelse selv om arbeidsoppholdet anses som avsluttet. Det er derfor opptjeningstidspunktet som er avgjørende for hvilke inntekter som kan påberopes etter ettårsregelen. Dette gjelder tilsvarende for lønn som er utbetalt før, så fremt inntektene er knytter seg til arbeidet i utlandet.

Lønn fra den norske stat regnes som lønnsinntekt, og er i utgangspunktet omfattet av bestemmelsen med virkning for kommune- og fylkesskatt, men ikke for statsskatt jfr. sktl. § 2-1, 10.ledd bokstav d. De fleste skatteavtalene Norge har inngått gir imidlertid Norge eksklusiv beskatningsrett til inntekt fra offentlig tjeneste,⁶⁴ slik at skattenedsettelse etter

⁶³ se nedenfor pkt. 2.3.3.

⁶⁴ Som regel skatteavtalens art. 19.

regelens bokstav a ikke kommer til anvendelse.⁶⁵ Konsekvensen blir da at det heller ikke gis fritak for kommune- og fylkesskatt. Dette gjelder også lønn som er utbetalt av andre enn den norske stat når lønnen dekkes av statlige midler som er øremerket til avlønning av et bestemt antall personer til bestemte oppdrag, jfr. fsfin. § 2-1-2. Dersom en person har betalt skatt av slik inntekt til oppholdsstaten, kan det kreves fradrag i utlignet norsk skatt etter reglene i sktl. § 16-20 til § 16-28 eller etter metodereglene i skatteavtale.⁶⁶

3.5 Unntak fra retten til skattenedsettelse

Formålet med regelen er som nevnt blant annet å sikre norsk næringslivs konkurranseevne og lokal beskatning. Fritaksregelen bør imidlertid ikke medføre at inntekten blir utilsiktet skattefri både i oppholdsstaten og i Norge. Sktl. § 2-1, 10.ledd bokstav c oppstiller derfor to unntak fra regelen i sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav a.

3.5.1 Inntekt som i henhold til overenskomst med annen stat bare kan skattlegges i Norge.

Sktl. § 2-1, 10.ledd bokstav a kommer ikke til anvendelse for inntekt som gjennom skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst bare kan beskattes i Norge, jfr. Sktl. § 2-1, 10.ledd bokstav c nr. 1.

Dette omfatter for det første de tilfeller hvor skattyter har lønn i offentlig tjeneste. Statsansatte vil som hovedregel ikke være omfattet av ettårsregelen ved opphold i stater som Norge har inngått skatteavtale med, ettersom skatteavtalene som hovedregel gir Norge eksklusiv beskatningsrett til inntekt fra offentlig tjeneste.⁶⁷

⁶⁵ Jfr. sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav c nr.1.

⁶⁶ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 15.

⁶⁷ Se f.eks. skatteavtalen med Singapore art. 19.

For det andre omfatter unntaket arbeidstakere som har lønn fra privat arbeidsgiver i Norge dersom opphold i arbeidslandet ikke overstiger 183 dager i løpet av en tolv måneders periode, og arbeidsgiver ikke har fast driftssted i oppholdslandet.⁶⁸ Dette er et viktig unntak fra hovedregelen i de fleste skatteavtaler, der utgangspunktet er at staten der arbeidet utføres har beskatningsretten.⁶⁹ Ved anvendelse av ettårsregelen må imidlertid skattyter oppholde seg mer enn 183 dager i arbeidslandet for å oppfylle vilkåret om minst tolv måneders sammenhengende arbeidsopphold utenfor riket. Der skatteavtalen har en beregningsperiode for 183-dagersreglen på tolv måneder, og denne perioden er sammenfallende med perioden for arbeidsoppholdet etter ettårsregelen, vil skattyter oppholde seg i arbeidslandet i mer enn 183 dager. Norge vil ikke ha eksklusiv beskatningsrett til slik inntekt, og vedkommende kan kreve skattenedsettelse etter ettårsregelen dersom alle vilkårene er oppfylt.

Enkelte skatteavtaler knytter imidlertid 183-dagers perioden til vedkommende kalenderår.⁷⁰ Dersom skattyter starter sitt arbeid utenlands 1. september 2010 og arbeidsoppholdet skal vare ut september 2011, vil i utgangspunktet vedkommende kunne kreve skattenedsettelse etter ettårsregelen. Beregningsperioden for 183-dagers regelen vil i slike skatteavtaler være 2010. Vedkommende vil da ha 122 arbeidsdager i arbeidsstaten, og Norge får eksklusiv beskatningsrett til inntekten. Virkningen blir at skattyter ikke kan kreve skattenedsettelse av denne inntekten. Inntekten tilordnes Norge og skattlegges som annen norsk inntekt. For perioden fra 1 januar til 31 september, vil arbeidsoppholdet vare lengre enn 183 dager, og arbeidsstaten har beskatningsrett. Dette innebærer at inntekt fra 2011 kan nedsettes dersom alle vilkårene etter sktl. § 2-1 tiende ledd er oppfylt.

⁶⁸ Se f.eks. skatteavtalen med Singapore art. 15 (nr.2).

⁶⁹ Se f.eks. skatteavtalen med Singapore art. 15. (nr.1).

⁷⁰ For eksempel skatteavtalen med Albania art. 15 (nr.2.)

Unntaket etter sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav c nr.1 kan også omfatte tilfeller hvor Norge har en subsidiær beskatningsrett som kan innebærer at Norge har en eksklusiv beskatningsrett til inntekten. Den Nordiske skatteavtalen (NSA) er et eksempel på slik subsidiær beskatningsrett. Etter NSA artikkel 26 nr. 1 er det som hovedregel arbeidsstaten som skal skattlegge inntekten. Det følger imidlertid av artikkel 26 nr. 2 at Norge som bostedsland har en subsidiær beskatningsrett til lønnsinntekten dersom den ikke skattlegges i arbeidsstaten på grunn av denne stats interne lovgivning. Dette gjelder både der hele inntekten er unntatt fra beskatning, og i tilfeller der bare deler av inntekten tas i betraktning ved progresjonsberegning eller annen skatteberegning.⁷¹ En slik subsidiær beskatningsrett kan derfor innebære at Norge har en eksklusiv beskatningsrett til inntekten, slik at skattyteren ikke kan påberope seg ettårsregelen.

En tilsvarende bestemmelse om subsidiær beskatningsrett finnes i skatteavtalen med Malaysia. Etter artikkel X nr. 1 i skatteavtalen kan begge land beskatte lønnsinntekt for arbeid utført i Malaysia av personer bosatt i Norge, dersom unntaksbestemmelsene i artikkel XI nr. 2 ikke kommer til anvendelse. Det følger da av metodebestemmelsen i artikkel XX nr. 3 at lønnsinntekten skal unntas fra beskatning i Norge når den blir skattlagt i Malaysia i samsvar med skatteavtalen. Norge vil imidlertid ha en subsidiær beskatningsrett dersom inntekten faktisk ikke blir skattlagt i Malaysia. En slik subsidiær beskatningsrett medfører imidlertid ikke at Norge får en eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten. Lønnsinntekten skal i utgangspunktet beskattes i Malaysia etter skatteavtalen. Norge skattlegger fordi unntaksmetoden ikke kommer til anvendelse på inntekt som ikke er beskattet i Malaysia, jfr. skatteavtalens art. XX nr. 3. En skattyter som ellers oppfyller vilkårene etter sktl. § 2-1, 10. ledd vil derfor kunne bruke ettårsregelen på lønn som kan beskattes i Malaysia etter skatteavtalen, selv om lønnen rent faktisk ikke blir beskattet der.

⁷¹ Jfr. NSA art. 26 nr. 2

I skatteavtalen med Storbritannia artikkel 33 er Norge tillagt en eksklusiv subsidiær beskatningsrett i de tilfeller en skattyter som er bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen og i Norge etter intern rett, har en inntekt som han ikke tar inn i Storbritannia og som omfattes av de britiske remittance-reglene. Hvis en slik skattyter har en lønnsinntekt fra et tredje land som ikke er tatt inn i Storbritannia, vil Norge ha en eksklusiv beskatningsrett til denne inntekten etter skatteavtalen med Storbritannia artikkel 33. Dette gjelder imidlertid bare den delen av inntekten som ikke er skattlagt i Storbritannia, jfr. art. 33 . Norges beskatningsrett vil på en annen side også være regulert av en eventuell skatteavtale med kildelandet for lønnsinntekten. Det forhold at Norge har en eksklusiv beskatningsrett etter skatteavtalen med Storbritannia, vil da ikke være tilstrekkelig til å si at inntekten faller utenfor 1-årsregelen etter bestemmelsen i skatteloven § 2-1 (10) bokstav c nr. 1.

En persongruppe som stiller seg i en særstilling i denne sammenheng, er flygende personell i internasjonal fart. Slike personer vil typisk ha et stort antall flyturer til forskjellige land, og lengden av oppholdene kan variere. Finansdepartementet har uttalt at disse arbeidstakerne ikke vil kunne omfattes av unntaksregelen i sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav c, 2. punkt.⁷² Arbeid i luften vil da anses som arbeid utført i flere stater, og unntaket i sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav c første punkt kan komme til anvendelse. Skatteavtalen med hvert av arbeidslandene må derfor undersøkes, og det må tas stilling til om Norge i henhold til skatteavtalen har eksklusiv beskatningsrett til inntekten eller ikke.

Norge kan for det første ha eksklusiv beskatningsrett dersom vedkommende oppholder seg mindre enn 183-dager i arbeidslandet, og lønnen utbetales av privat norsk arbeidsgiver. For det andre er det i de fleste nyere skatteavtaler Norge har inngått vanlig at beskatningsretten til lønnsinntekter for flygende personell i internasjonal fart er tillagt arbeidstakerens bostedsland.⁷³ Dette gjelder uavhengig av hva som følger av bestemmelsens øvrige ledd. Ved anvendelsen av ettårsregelen må skattyteren være skattemessig bosatt i Norge. Dette

⁷² Finansdepartementets uttalelse i brev 15.02.2010 (Svar på henvendelse om piloter i internasjonal fart.)

⁷³ Se f.eks. skatteavtalen med Singapore art. 15 nr.3.

innebærer at skattyteren ikke kan påberope seg ettårsregelen fordi det følger av skatteavtalen at inntekten skal beskattes i Norge.

Andre skatteavtaler tillegger beskatningsretten av slikt personell til den stat hvor foretaket har sin virkelige ledelse.⁷⁴ Dette innebærer at flyselskap som har sin virkelige ledelse i den stat hvor arbeidet utføres, har eneretten til å skattlegge inntekten. Unntaket i sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav c pkt. 1 kommer dermed ikke til anvendelse, og skattyter kan påberope seg ettårsregelen dersom de resterende vilkårene er oppfylt. De fleste av Norges skatteavtaler tillegger imidlertid beskatningsretten til det landet der foretaket er hjemmehørende. I vurderingen om et selskap skal anses hjemmehørende i Norge er det lagt til grunn i Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) at det avgjørende er om selskapet har sitt ”reelle tilknytningsforhold til Norge,”⁷⁵ herunder om ledelsen av selskapet faktisk blir utøvd i Norge.⁷⁶ Konsekvensen av å anse flyselskapet som hjemmehørende i Norge er at beskatningsretten vil være tillagt Norge, og vedkommende kan ikke påberope seg ettårsregelen.

For flygende personell i internasjonal fart vil reglene medføre at vedkommende må holde orden på hvilke land arbeidet utføres og beregne legden av oppholdene i hver enkelt stat. Dette kan for enkelte være byrdefullt, særlig for skattytere med et stort antall flyturer i internasjonal fart.⁷⁷ Dette er på en annen side nødvendig, og vil gjelde generelt for skattytere som bytter arbeidsland under utenlandsoppholdet.

Unntakene omhandlet ovenfor forhindrer ikke at skattyter påberoper seg skattenedsettelse etter ettårsregelen, men unntaket innebærer at inntekt som ikke kan beskattes i arbeidslandet ikke skal være gjenstand for skattefritak.⁷⁸ Dette fremgår av formuleringen sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav c; ”bestemmelsen i bokstav a kommer ikke til anvendelse for”

⁷⁴ Eks. OECDs mønsteravtale art. 14 pkt. 3.

⁷⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33

⁷⁶ Rt. 2002 s. 1144

⁷⁷ Finansdepartementets uttalelse i brev 15.02.2010 (Svar på henvendelse om piloter i internasjonal fart.)

⁷⁸ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 12.

inntekt som Norge har eksklusiv beskatningsrett til. Oppholdet i en slik stat kan medregnes ved beregningen av oppholdets lengde.⁷⁹ Inntekt som Norge har eksklusiv beskatningsrett til vil således ikke inngå i beregningsgrunnlaget, men tilordnes Norge og vil ikke være gjenstand for skattenedsettelse, men skattlegges likt som inntekt opptjent i Norge.

3.5.2 Arbeidsopphold utenfor andre staters territorium eller kontinentalsokkel

Sktl. § 2-1, 10.ledd bokstav a kommer heller ikke til anvendelse for inntekt ved arbeidsopphold som hovedsakelig finner sted utenfor andre staters territorium og kontinentalsokkel, jfr. Sktl. § 2-1, 10.ledd bokstav c nr. 2.⁸⁰

Begrunnelsen for unntaket er å hindre fullstendig skattefritak fordi inntekten er opptjent i et geografisk område uten noe skattesystem.⁸¹ Dette er typisk lønn opptjent om bord på skip utenfor andre staters territorialfarvann eller lønn opptjent ved arbeid for eksempel på stasjoner i Antarktis.⁸² Hovedsakelig innebærer at skattyter i løpet av arbeidsoppholdet *”oppholder seg mer utenfor enn innenfor andre staters territorium,”* jfr. fsfin. § 2-1-7. Det er altså et krav om at vedkommende oppholder seg mer enn 50 % av tiden utenfor andre staters territorium, for at unntaket skal komme til anvendelse. Dersom skattyter også oppholder seg i Norge, men innenfor seksdagersbegrensningen skal dette tas med i beregningen i antall dager skattyter oppholder seg utenfor andre staters territorium.

Unntaket omfatter ikke opphold på annen stats kontinentalsokkel når arbeidet som utføres *”i forbindelse med arbeid knyttet til undersøkelse av eller utnyttelse av ressurser knyttet til havbunnen eller undergrunnen på denne kontinentalsokkel,”* jfr. sktl bokstav c. nr. 2, 2. punktum. Dette innebærer typisk undersøkelse- og utnyttelsesarbeid av gass- og olje

⁷⁹ Jfr. fsfin. § 2-1-4, 3. ledd.

⁸⁰ Sml. pkt. 3.1 arbeidsopphold “utenfor riket”

⁸¹ Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 2.

⁸² Ot.prp.nr.50 (2001-2002) s. 21.

forekomster. I disse tilfellene har de fleste stater regler som sikrer dem beskatningsrett. Arbeid knyttet til slik virksomhet likestilles da med opphold i det aktuelle land, og lønnsinntekter fra denne type arbeid vil kunne være gjenstand for skattenedsettelse etter ettårsregelen.⁸³ Dette gjelder både i forhold til hva som skal anses som arbeidsforhold utenfor riket og i forhold til hva som er tillatt opphold i Norge.

4 Gjennomføringen av skattenedsettelsen

4.1 Innledning

Dersom vilkårene i sktl. § 2-1, 10. ledd er oppfylt, *kan* skattyteren kreve nedsettelse av den norske skatten på lønnsinntekten opptjent i utlandet, jfr. sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav a første punktum. Beskatningsretten kan imidlertid også være regulert i skatteavtalen med arbeidslandet som regulerer unngåelse av dobbeltbeskatning ved nedsettelse av skatten etter ulike metoder. I tillegg inneholder skatteloven bestemmelser om fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat etter sktl. §§ 16-20 til 16-28. Etter ordlyden i sktl. § 2-1, 10. ledd kan derfor skattyter selv velge om han vil påberope seg ettårsregelen, en eventuell skatteavtale eller reglene om kreditfradrag etter norsk internrett. Når det gjelder lønnsinntekt vil ettårsregelen normalt være mer lønnsomt å påberope seg for skattyter, fordi fradraget ikke er betinget av betalt skatt i oppholdslandet. Skatteavtalene er på en annen side traktater som partene gjensidig har inngått, slik at Norge er forpliktet til å etterfølge skatteavtalens metoderegler. Dette innebærer at Norge ikke står fritt til å skifte metode uten holdepunkter i avtalen. Skattyter kan imidlertid unnlate å påberope seg skatteavtalen i de tilfellene det er mer lønnsomt med nedsettelse etter ettårsregelen.

⁸³ Artikkel "Ettårsregelen – for de som arbeider i utlandet," Aurstad & Co, 19 oktober. 2011

<http://aaco.no/ettarsregelen-for-de-som-arbeider-i-utlandet/>

I dette kapittelet vil forholdet mellom disse metodene bli behandlet, herunder likheter og forskjeller. Jeg vil imidlertid ikke gå inn på alle tolkningsspørsmål som er felles for de ulike metodene da oppgavens rammer ikke tillater dette.

4.2 Den alternative fordelingsmetoden og kreditmetoden

De fleste skatteavtaler Norge har inngått bygger på den såkalte kreditmetoden. Etter norsk internrett benyttes også kreditmetoden som hovedmetode for å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning, jfr. sktl. §§ 16-20 til 16-28, med utdypende regler i fsfin. § 16-28 A. Reglene etter norsk internrett gjelder både der det foreligger en skatteavtale med arbeidsstaten når denne er basert på kreditmetoden, og i de tilfeller der statene ikke har inngått en slik avtale. Reglene om kreditfradrag i skatteavtalen kan imidlertid skille seg fra reglene etter norsk internrett. Ved motstrid mellom metodebestemmelsene i skatteavtalen og norsk internrett går skatteavtalens bestemmelser foran.⁸⁴ Kreditmetoden innebærer at skattyter får fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet.⁸⁵ Fradraget begrenses til den delen av norsk skatt på globalinntekten som forholdsmessig faller på den samlede inntekten, såkalt maksimalt kredit.⁸⁶

Påberopes skattenedsettelse etter ettårsregelen skal nedsettelsen skje etter den alternative fordelingsmetoden. Dette fremgår av ordlyden i sktl. § 2-1, 10. ledd, men er uttrykkelig fastsatt i fsfin. § 2-1-8, jfr. § 16-28 del B. Fsfin. § 16-28-21 beskriver den nærmere metoden. Den alternative fordelingsmetoden tilsvarer langt på vei kreditmetodens bestemmelser om det maksimale kreditfradrag. I likhet med ettårsregelen kan kreditfradrag bare kreves av personer som er skattemessig bosatt i Norge, jfr. sktl. § 16-20, 1. ledd, 1.punktum.

⁸⁴ Jfr. sktl. § 16-27.

⁸⁵ Jfr. sktl. § 16-20 første ledd.

⁸⁶ Jfr. sktl. § 16-21 første ledd.

For å fastsette den norske skatten på utenlandsinntekten etter den alternative fordelingsmetoden og beregne det maksimale kreditfradraget etter kreditmetoden, er det nødvendig å fastsette den totale inntekten og utenlandsinntekten. Inntektene må fordeles etter hvor den er opptjent og kostnadene etter hvor de er pådratt. Bestemmelsene om tilordning av inntekter og kostnader er i stor grad tilsvarende for kreditmetoden og den alternative fordelingsmetoden, sml. Fsfm. § 16-28-22 og § 16-28-4. Tilordningsreglene er kompliserte og svært omfattende, slik at oppgavens rammer ikke tillater en uttømmende redegjørelse av emnet. Jeg vil imidlertid gi en kort beskrivelse av hovedprinsippene.

Hovedregelen⁸⁷ er at inntekter og kostnader skal tilordnes Norge eller utlandet etter hvor inntekten er opptjent og kostnaden er pådratt (såkalt direkte tilordningsmetode.⁸⁸) Når det gjelder tilordningen av *inntekter* (her lønnsinntekter) skal de anses å ha sin kilde der arbeidet utføres, uansett hvor lønnen utbetales fra.⁸⁹ Dersom en skattyter for eksempel har fast månedslønn og jobber noen dager i Norge i løpet av denne måneden, må lønnen deles opp slik at det skilles mellom lønnsinntekten opptjent i Norge og lønnsinntekten opptjent i utlandet.

Kostnader som direkte knytter seg til inntekter opptjent i utlandet eller Norge tilordnes deretter. Dersom inntekten er direkte knyttet til både utlandet og Norge, eller kostnadene ikke kan tilordnes en bestemt inntektskilde, skal de tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor lønnsinntekten er tilordnet (nettoinntektsprinsippet,) jfr. fsfm. § 16-28-4, 3.ledd og § 16-28-22, 3.ledd. Dette kalles den indirekte tilordningsmetoden.

⁸⁷ Jfr. fsfm. § 16-28-22, 1. ledd, og § 16-28-4, 1. ledd.

⁸⁸ Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) pkt.1.10.2.

⁸⁹ Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) s. 17.

Minstefradrag og personfradrag i skal tilordnes Norge eller utlandet forholdsmessig etter hvor inntekt som nevnt i sktl. § 6-31 og sktl. § 15-4 er tilordnet.⁹⁰ Det gjelder imidlertid et unntak for lønn opptjent i andre EØS-stater. Denne skal likestilles med norsk inntekt og tilordnes fullt ut den norske inntekten.⁹¹ Unntaket gjelder ikke dersom skattyteren i inntektsåret oppebærer mer enn 90 prosent eller mer av sin inntekt fra arbeid for en annen EØS-stat.⁹² I slike tilfeller skal tilordningen mellom Norge og EØS-landet skje etter nettoinntektsprinsippet, jfr. tredje ledd.

Unntakene gjelder som sagt bare innenfor EØS. I forarbeidene⁹³ er dette begrunnet med at endringen kun er begrunnet i oppfyllelsen av Norges EØS-rettslige forpliktelser. Fordelen med at utlandsinntekten og fradraget etter den alternative fordelingsmetoden ikke reduseres er dermed forbeholdt arbeidstakere med midlertidig opphold i et annet EØS-land. Slik regelen er utformet vil det derfor være en skattemessig fordel å ta arbeid innenfor EØS.

Ingen av metodene har betydning for plikten til å betale trygdeavgift og har ikke som formål å avverger dobbelt trygdeavgift.⁹⁴ Ved fastsettelse av trygdeavgiften vil avgiftsgrunnlaget utgjøre all inntekt vedkommende har og som ville blitt beskattet som personinntekt uavhengig av hvilket land inntekten er opptjent i.⁹⁵ Fradrag for skatt betalt i utlandet etter kreditmetoden eller nedsettelse av skatten etter ettårsregelen vil derfor ikke medføre redusert avgiftsgrunnlag.

Utlandsinntekten vil også inngå i beregningsgrunnlaget for toppskatt og pensjonsgivende inntekt. Dette innebærer at skattyters inntekt blir underlagt de progressive elementer vi har

⁹⁰ Jfr. fsfin. § 16-28-4, 6. og 7. ledd, 1. punktum og § 16-28-22, 4. og 5. ledd, 1. punktum.

⁹¹ Jfr. fsfin. § 16-28-4, 6. og 7. ledd, 2. punktum og § 16-28-22, 4. og 5. ledd, 2. punktum.

⁹² Jfr. fsfin. § 16-28-4, 6. og 7. ledd, 2. punktum og § 16-28-22, 4. og 5. ledd 2. punktum.

⁹³ Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) pkt. 1.10.3.

⁹⁴ Se nærmere pkt.5.

⁹⁵ Killengreen, Johan A., *Medlemskap og avgiftsplikt til folketrygden – spesielt om arbeide i utlandet og EØS-avtalens regler om trygd*, i Skatterett 1999 (17) s. 314.

i norsk skattelovgivning. Tilordningen av fradrag gjør at skatt på øvrig inntekt blir høyere. Dette gjelder særlig i inn- og utreise året der det ofte foreligger en kombinasjon av både norsk og utenlandsk inntekt, slik at denne effekten vil gjøre større utslag.

Dersom utenlandsinntekten ikke skulle tas med i beregningsgrunnlaget, ville grunnlaget for beregningen av for eksempel toppskatten være lavere. Det kan også tenkes tilfeller der inntekten i Norge ikke oversiger det årlige fastsatte fribeløpet⁹⁶ slik at det ikke foreligger grunnlag for toppskatt overhodet fordi utlandsinntekten ikke medregnes i skattegrunnlaget.

4.2.1 Nærmere om kreditfradraget og skattenedsettelsen etter ettårsregelen - Eksempel

Etter begge metodene skal både inntekt opptjent i Norge og i utlandet (globalinntekten) inntas i beregningsgrunnlaget. Skatten på globalinntekten beregnes deretter etter vanlige norske skatteregler.

Kreditmetoden har på sin side som hensikt å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning. Arbeidsinntekten må derfor ha vært gjenstand for beskatning både i oppholdsstaten og i Norge. Utgangspunktet for kreditfradraget er da betalt skatt av inntekten opptjent i utlandet.⁹⁷ Retten til kredit er imidlertid begrenset til ”den delen av norsk skatt på samlet skattepliktig inntekt...som forholdsmessig faller på...” utenlandsinntekten, jfr. sktl. § 16-21, 1.ledd. Dette kalles maksimalt kreditfradrag, og innebærer at fradraget begrenses til den delen av norsk skatt på globalinntekten som forholdsmessig faller på den samlede inntekten. Utenlandsinntekten må derfor skilles ut. Dette er begrensningen til såkalt ordinær kredit som innebærer at fradraget begrenses til den skatt som arbeidslandet har

⁹⁶ Satsene i 2011 er 9 % for den delen av inntekten som overstiger 471 200 kroner, og med 12 % for den delen av inntekten som overstiger 765 800 kr, jfr.ssv. § 3-1.

⁹⁷ Jfr. sktl. § 16-20 første ledd.

utlignet på utenlandsinntekten.⁹⁸ Dersom skattesatsene er høyere i arbeidsstaten og Norge skulle gitt full kredit for skatten betalt i utlandet, ville dette medført at fradraget i norsk skatt gikk utover den norske inntektsskatten som faller på utenlandsinntekten, og således redusere norsk skatt på andre inntekter.⁹⁹ Konsekvensen er at fradraget i norsk skatt kan bli lavere enn den skatt som faktisk er betalt i utlandet.

Skattenivået i arbeidslandet er imidlertid ofte lavere enn i Norge, da Norge som sagt har et høyt skattenivå i internasjonal sammenheng. Kreditfradraget begrenses da til faktisk betalt og ilagt skatt i arbeidslandet, jfr. sktl. § 16-20, 1.ledd. Jo lavere skattenivået er i kildestaten, desto lavere blir derfor kreditfradraget i Norge.

Etter den alternative fordelingsmetoden skal norsk skatt på totalinntekten settes ned med *norsk skatt av utenlandsinntekten*, jfr. sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav a, 1. punktum. Skattyter kan derfor få fradrag for skatt betalt i arbeidsstaten selv om det ikke faktisk er betalt skatt av inntekten i utlandet slik det kreves etter kreditmetoden. Skattenivået i arbeidsstaten vil heller ikke har noen innvirkning på fradraget størrelse. Fradraget vil uansett utgjøre norsk skatt av utlandsinntekten, slik at utenlandsinntekten i prinsippet ikke blir underlagt beskatning i Norge etter den alternative fordelingsmetoden.

Forskjellene illustreres best ved et eksempel.¹⁰⁰

Skattyter har en arbeidsinntekt på kroner 400 000 i utlandet og en arbeidsinntekt på kroner 50 000 i Norge. Globalinntekten utgjør da kroner 450 000 og blir i første omgang skattlagt med de samme skattesatser som gjelder i Norge for denne inntekten. Så langt er de to metodene sammenfallende, og ved beregning av det maksimale kreditfradrag er utregningen i stor grad tilsvarende beregningen av fradraget etter den alternative fordelingsmetoden.

⁹⁸ Jfr. sktl. § 16-20, 1. ledd.

⁹⁹ Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) pkt. 1.4.

¹⁰⁰ Utgangspunkt i eksempel illustrert i Zimmer, Fredrik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utg. 2009, s. 290.

Dersom inntekten blir skattlagt med en skattesats på 40 % i Norge utgjør norsk skatt på globalinntekten kroner 180 000. 40 % av de 400 000 faller på utenlandsinntekten, altså 160 000. Påberoper skattyter seg ettårsregelen kan det gis et fradrag i norsk beregnet skatt for Norges skatt på utenlandsinntekten; det vil si kroner 160 000. Dette skal fradras i den norske skatten (180 000 – 160 000) slik at sum norsk skatt blir kroner 20 000. Skatten som betales i Norge tilsvarer da den skatten som faller på den norske inntekten.

Etter kreditmetoden vil fradraget begrenses til beregnet og ilagt skatt i arbeidslandet. Størrelsen på den utenlandske skatten følger av arbeidslandets interne rett. Sett at skatten på de 400 000 i arbeidsstaten utgjør 140 000, utgjør dette beløpet som trekkes fra den norske skatten (180 000 - 140 000.) Sum skatt i Norge blir da kroner 40 000. Samlet utgjør skatt betalt i arbeidslandet og skatt betalt Norge da kroner 180 000. Resultatet er det samme som om inntekten var opptjent og skattlagt i Norge etter vanlige regler. Lavt skattenivå i arbeidsstaten får dermed ikke virkning for skattyteren som blir skattlagt ut fra den høyere skattesats som gjelder for Norge.

Tilsvarende vil fravær av inntektsskatt medføre at inntekten fullt ut blir skattlagt med norske skattesatser etter kreditmetoden. Dette gjelder for eksempel ved arbeid i De forente Arabiske Emirater som ikke har inntektsskatt.¹⁰¹ Skattyter kan i slike tilfeller ikke kreve kreditfradrag i den norske skatten fordi det ikke betales skatt i oppholdsstaten. Etter ettårsregelen kan skattyteren få fradrag for skatt som falt på utenlandsinntekten, selv om denne inntekten ikke er skattepliktig i arbeidsstaten. I slike tilfeller er derfor påberopelse av ettårsregelen betydelig gunstigere for skattyter enn påberopelse av kreditreglene.

En konsekvens av at skatt må være ilagt og betalt i arbeidsstaten etter kreditreglene i skatteloven, er at skattyter ikke kan kreve kredit for utenlandske skatter på forskuddsstadiet. Vedkommende kan imidlertid ta opp spørsmålet om redusert

¹⁰¹ Norge har ikke skatteavtale De Forente Arabiske Emiratene.

forskuddsskatt, slik at det innrømmes delvis trekkfritak basert på beregnet skatt i Norge.¹⁰² Uten denne muligheten kunne skattyter risikere å måtte betale full skatt til både Norge og arbeidslandet og kan således medføre likviditetsmessige problemer. Dette forutsetter imidlertid at det betales skatt eller at vedkommende er registrert hos de utenlandske skattemyndighetene.¹⁰³ Tilsvarende kan en skattyter som vil påberope seg skattenedsettelse etter ettårsregelen kreve redusert forskuddsskatt.¹⁰⁴ Forskjellen er imidlertid at det ikke kreves at skatt er ilagt eller betalt i arbeidslandet. Viser det seg at vilkårene for kreditfradrag eller skattenedsettelse etter ettårsregelen ikke er oppfylt, vil ligningen deretter endres og skattyter risikerer restskatt.

Etter kreditmetoden vil høyt skattenivå i arbeidsstaten ha den virkningen at fradraget øker, men det maksimale kreditfradraget vil begrense fradragets størrelse. Sett at skatten i utlandet på de 400 000 utgjør kroner 180 000. Det maksimale kreditfradraget utgjør norsk skatt av utlandsinntekten, altså $180\,000 \times (400\,000/450\,000) = 160\,000$. Det gis bare kredit for 160 000 av de 180 000 som er betalt skatt i utlandet. Samlet skatt i Norge og utland blir da $180\,000 - 160\,000 + 180\,000 = 200\,000$. Resultatet blir at skatt på slik inntekt blir høyere enn om inntekten var opptjent i Norge og skattlagt etter norske skatteregler. Den høyeste av skattesatsene i de to aktuelle landene anvendes således på inntekten. Kreditmetoden bygger på prinsippet om kapitaleksportnøytralitet som innebærer skattlegging basert på skattyters globalinntekt.¹⁰⁵ Slik eksempelet ovenfor viser vil skattleggingen i Norge bli langt på vei den samme uansett hvor inntekten er opptjent etter kreditmetoden.

Eksemplene viser at det er mer gunstig å påberope seg ettårsregelen enn kreditmetoden, særlig når skattenivået i arbeidslandet er lavere enn i Norge. Nedsettelse av skatt på

¹⁰² Jfr. skattebetalingsloven § 5-2 sml. § 6-1 jfr. § 6-2.

¹⁰³ Jfr. sktl. § 16-20, 1.ledd.

¹⁰⁴ Jfr. skattebetalingsloven § 5-2 sml. § 6-1 jfr. § 6-2.

¹⁰⁵ Zimmer, Fredrik, *internasjonal inntektsskatterett*, 4. utg. 2009 s. 285.

lønnsinntekt etter ettårsregelen blir i praksis også påberopt hvis vilkårene for skattenedsettelse etter ettårsregelen er oppfylt. Sktl. § 2-1,10. ledd medfører skattefritak for utenlandsinntekten, og rekker således lenger enn kreditmetoden, som i hovedsak hindrer internasjonal dobbeltbeskatning. I de tilfellene skattyter ikke fremsetter krav om skattenedsettelse er det som regel fordi vilkårene for skattenedsettelse etter ettårsregelen ikke er oppfylt, eller fordi skattyter ikke er klar over sine muligheter. Det kan også tenkes tilfeller der skattyter har inntekt vedkommende ønsker å unndra fra beskatning, selv om det foreligger opplysningsplikt for all inntekt.¹⁰⁶ Det foreligger dermed flere avgjørende forskjeller mellom den alternative fordelingsmetoden og kreditmetoden, som ofte er utslagsgivende når det gjelder bruken av reglene i praksis. Forskjellene i virkningene viser også hvor viktig det er å planlegge og gjøres oppmerksom på skatterettslige regler ved opphold i utlandet.

4.2.2 Formelle krav

Etter kreditreglene har vedkommende har en dokumentasjonsplikt jfr. fsfin. § 16-28-8.¹⁰⁷ Det må dokumenteres at beløpet som det kreves fradrag for utgjør endelig utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt, og at beløpet er innbetalt til arbeidslandet.

Den alternative fordelingsmetoden kan derfor være lettere å praktisere enn kreditmetoden. Det er ikke krav om å dokumentere betalt utenlandsk skatt, slik det er etter reglene om kreditfradrag.¹⁰⁸ På en annen side må skattyteren ved påberopelse av ettårsregelen ha oversikt for å kunne dokumentere varigheten på oppholdet i utlandet og antall oppholdsdager i Norge. Dette kan i enkelte tilfeller føles byrdefullt, særlig for personer med arbeid i mange stater, slik at kreditreglene fremstår som et enklere alternativ.

¹⁰⁶ Jfr. Ligningsloven § 4-2 første ledd bokstav a, jfr. sktl. § 2-1 første ledd jfr. § 5-1 første ledd.

¹⁰⁷ Jfr. fsfin. § 16-28-8 bokstav a-c.

¹⁰⁸ Arvid Aage Skaar m.fl. *Norsk skatteavtalerett* Oslo, 2009 s. 795.

Det er skattyter selv som skal foreslå fordelingen av inntekter og kostnader mellom Norge og andre stater på et eget skjema, jfr. fsfin. § 16-28-9, 1.ledd og § 16-28-25, 1.ledd. I praksis skjer dette ved at skattyter opplyser hvor inntekten er opptjent og kostnaden pådratt gjennom å fylle ut et RF-1150 skjema ved anvendelse av den alternative fordelingsmetoden, og et RF-1147- skjema ved kreditmetoden. Skjemat leveres sammen med selvangivelsen. Skattemyndighetene kan imidlertid kreve ytterligere informasjon og dokumentasjon dersom det anses som nødvendig.¹⁰⁹ Foreligger det inntekter som både kan kreves nedsatt etter sktl. § 2-1, 10. ledd (og/eller fordelingsmetoden med progresjonsforbehold) og kreditmetoden, skal skattyter fylle ut både skjemaet RF-1147 og skjemaet RF-1150 ved innlevering av selvangivelse til skattemyndighetene. Dette gjelder for eksempel der skattyter påberoper seg skattenedsettelse etter sktl. § 2-1, 10. ledd for lønnsinntekt opptjent i utlandet, men som har øvrig skattepliktig inntekt som ikke kan nedsettes etter ettårsregelen. Gjennomføringen av skattenedsettelsen i disse tilfellene behandles nedenfor.

4.2.3 Øvrig inntekt

Det kan også tenktes tilfeller der skattyter har skatt på lønnsinntekt som kan nedsettes etter ettårsregelen, men også skatt på øvrig inntekt som ikke er gjenstand for nedsettelse etter sktl. § 2-1, 10. ledd. Den øvrige skatt betalt i fremmed stat kan da være gjenstand for fradrag i norsk skatt etter kreditmetoden. I slike tilfeller skal det først foretas en nedsettelse av skatten etter den alternative fordelingsmetoden før man beregner det maksimale kreditfradraget jfr. fsfin § 16-28-20, 2. ledd. Det vil si at inntekt som er gjenstand for skattenedsettelse etter ettårsregelen ikke inngår i utenlandsinntekten eller i globalinntekten ved beregningen av maksimalt kreditfradraget, jfr. fsfin. § 16-28-20, 3. ledd. All skattepliktig inntekt som ikke omfattes av den alternative fordelingsmetoden skal da anses

¹⁰⁹ Jfr. fsfin. § 16-28-9 annet ledd, og § 16-28-25 annet ledd.

som norsk inntekt ved beregningen av det beløp skatten skal settes ned med. Det vil si at også inntekt som omfattes av kreditmetoden skal anses som norsk inntekt.¹¹⁰

Eksempel: Skattyter har en lønnsinntekt på kroner 400 000 opptjent i utlandet, og en renteinntekt på kr 20 000. Skattesatsen er 40 %, slik at skatt på lønnsinntekten opptjent i utlandet utgjør kroner 160 000. Dette vil også utgjøre fradraget i Norsk skatt for lønnsinntekten etter ettårsregelen. Inntekten vil ikke inngå i beregningsgrunnlaget for beregningen av kreditfradraget for renteinntekten, og inntekten tilordnes Norge. Fradraget begrenses til betalt skatt i utlandet. Dersom skatten utgjør kr. 5 000, vil dette utgjøre fradraget i Norge for skatt på renteinntekten.

4.2.4 Lønn fra den norske stat

Når det gjelder lønn fra den norske stat gis det bare nedsettelse av skatt til kommune og fylkeskommune etter ettårsregelen, jfr. sktl. § 2-1, 10.ledd bokstav d. Det skal således alltid betales skatt til staten (toppskatt og fellesskatt) av slik inntekt. Gjennomføringen av skattenedsettelsen for slik lønn skjer dermed ved at lønnsinntekten i utlandet skattlegges i Norge. Den samlede skatten settes ned med et beløp tilsvarende den delen av skatten til kommune og fylkeskommune som faller på lønnsinntekten i utlandet.¹¹¹ Lønnsinntekten er som regel underlagt norsk beskatning, da skatteavtalene gir Norge beskatningsretten til slik inntekten. Dette innebærer at vedkommende ikke kan kreve nedsettelse etter ettårsregelen, jfr. sktl. § 2-1, 10. ledd bokstav c nr.1. Dersom inntekten skattlagt i oppholdsstaten, kan vedkommende kreve nedsettelse etter kreditreglene.

¹¹⁰ Lignings – ABC 2010/2011 s. 1322

¹¹¹ Lignings-ABC 2010/2011 s. 1314.

4.3 Den alternative fordelingsmetoden og unntaksmetoden (med progresjonsforbehold)

I forarbeidene¹¹² gjorde departementet rede for to fremgangsmåter når det gjelder nedsettelse av skatten ved anvendelsen av ettårsregelen; den alternative fordelingsmetoden og fordelingsmetoden, også kalt unntaksmetoden. Begge metodene medfører at lønnsinntekt opptjent i utlandet ikke blir undergitt norsk beskatning, de vil imidlertid ha betydning for hvordan den norske skatten på skattyters øvrige inntekter skal beregnes.¹¹³ Metodene bygger på prinsippet om kapitalimportnøytralitet,¹¹⁴ som innebærer at skattleggingen er basert på arbeidsstaten uavhengig av hvordan samme inntekt skattlegges i Norge.

I de tilfellene skatteavtalen med arbeidsstaten bygger på unntaksmetoden, er lønnsinntekten unntatt fra norsk beskatning. Det er imidlertid inntatt et såkalt progresjonsforbehold i de fleste skatteavtaler som bygger på denne metoden.¹¹⁵ Dette innebærer at Norge ikke skattlegger den aktuelle utenlandsinntekten, men den øvrige inntekten skattlegges med de skattesatser som ville ha kommet til anvendelse hvis også utenlandsinntekten hadde vært skattepliktig i hjemstaten.¹¹⁶ All inntekt inngår således i beregningsgrunnlaget ved fastsettelse av den norske skatten i likhet med den alternative fordelingsmetoden og kreditmetoden.

Dersom skattyter har en globalinntekt på kroner 450 000, der 400 000 er opptjent i utlandet, og 50 000 er opptjent i Norge (samme tallene som i eksempel som ovenfor) skal utenlandsinntekten unntas fra beskatningen i Norge. Den norske inntekten skattlegges

¹¹² Ot.prp. nr. 50 (2001-2002) pkt. 6.13.2 s. 22.

¹¹³ Brev fra Finansdepartementet til Finanskomiteen 02.05.2002.

¹¹⁴ Fredrik Zimmer, *internasjonal inntektsskatterett*, 4. utg. (2009) s. 285.

¹¹⁵ Skatteavtalen med Malaysia er i dag den eneste skatteavtalen som bygger på unntaksmetoden uten progresjonsforbehold.

¹¹⁶ Zimmer, Fredrik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utg. (2009) s. 137.

imidlertid med de samme skattesatser som villa ha kommet til anvendelse dersom hele inntekten var skattepliktig i Norge. Dersom skattesatsen for slik inntekt er 40 % vil norsk skatt utgjør kroner 20 000. Dette innebærer at metoden vil ha samme virkning og resultat som den alternative unntaksmetoden (se eksempelet ovenfor.)

Visse skatteavtaler henviser til den alternative fordelingsmetoden for å unngå internasjonal dobbeltbeskatning.¹¹⁷ Det vil i slike tilfeller i utgangspunktet ikke ha betydning om vedkommende påberoper seg skatteavtalen eller ettårsregelen. Det kan imidlertid være en viss forskjell når det gjelder metoden etter skatteavtalen, slik at det alltid må ses hen til skatteavtalens ordlyd.

5 Avgiftsplikt til folketrygden

5.1 Innledning

Plikten til å betale trygdeavgift ved midlertidig arbeidsopphold i utlandet følger ikke skatteloven eller skatteavtalen, men folketrygdloven, eventuelle sosialkonvensjoner, samt EØS-avtalen. Folketrygdloven knytter avgiftsplikten til medlemskapet i norsk folketrygd.¹¹⁸ Trygdeavgiften fastsettes i prosent av personinntekt etter sktl. § 12-2 jfr. ftrl. § 23-3, 1. ledd.

¹¹⁷ For eksempel Den Nordiske Skatteavtalen art. 25 nr. 5 bokstav b og c.

¹¹⁸ Folketrygdloven kapittel 2.

5.2 Trygdeavgift i henhold til folketrygdloven

Hvorvidt en arbeidstaker har plikt til å betale trygdeavgift til Norge beror på om vedkommende er medlem i folketrygden under utlandsoppholdet, jfr. ftrl. § 23-3. Etter ordlyden i bestemmelse er det imidlertid ikke lett å lese at avgiftsplikten knytter seg til medlemskapet. Dette er imidlertid i praksis lagt til grunn å følge av ftrl. § 23-3.¹¹⁹ Medlemskap i folketrygden er, i likhet med reglene om skatteplikt etter skatteloven, avhengig av om vedkommende er å anse som ”bosatt” i Norge.¹²⁰ Folketrygdens ”bosatt” begrep skiller seg imidlertid fra det skattemessige begrepet på flere områder, og avgiftsplikten følger således ikke skatteplikten til Norge.

Avhandlingen tar for seg tilfeller der nordmenn tar opphold i utlandet, slik at jeg ikke vil behandle reglene om medlemskap ved innflytting til Norge. Jeg forutsetter videre at vedkommende var pliktig medlem i norsk folketrygd før utenlandsoppholdets oppstart. Vedkommende er dermed i utgangspunktet pliktig til å betale trygdeavgift. Trygdeavgiftssatsen fastsettes årlig av Stortinget og er for 2011 7,8 % av lønn og annen personinntekt (ved pliktig medlemskap.)

Medlemskapet i norsk folketrygd opphører dersom vedkommende tar opphold i utlandet, og *”oppholdet er ment å vare eller varer mer enn 12 måneder,”* jfr. ftrl. § 2-14, 1. ledd. Det opphører også *straks* dersom vedkommende kommer i arbeid i utlandet, uansett lengden av oppholdet, jfr. ftrl. § 2-14, 4. ledd. Følgelig er personer med midlertidig arbeidsopphold i utlandet som hovedregel ikke medlem av norsk trygd under utenlandsoppholdet. Konsekvensen er at trygdeavgift ikke kreves fra opphørstidspunktet.

¹¹⁹ I forslaget til statsbudsjettet for 2012 er det blant annet forslått ny lovhjemmel for plikten til å svare trygdeavgift i grenseoverskridende tilfeller. Forslaget innebærer at det klart skal fremgå at personer som etter trygdeavtale skal omfattes av norsk trygdlovgivning (ny, § 23-4a.) Den nye hjemmelen i folketrygdloven foreslås å tre i kraft straks.

¹²⁰ Jfr. ftrl. § 2-1 første ledd.

Ftrl. § 2-14, 4.ledd, 2. punktum oppstiller imidlertid et viktig unntak. Det pliktige medlemskapet i folketrygden opprettholdes dersom arbeidsgiveren plikter å betale arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 23-2, og arbeidsoppholdet ikke er ment å vare mer enn tolv måneder. Som sagt er et av vilkårene etter sktl. § 2-1, 10. ledd at vedkommende har et sammenhengende arbeidsopphold utenfor Norge i mer enn tolv måneder. For arbeidstakere som tar i bruk ettårsregelen for å få nedsettelse av skatten er medlemskapet i folketrygden derfor opphørt,¹²¹ og vedkommende vil heller ikke ha plikt til å betale trygdeavgift til Norge.

Vedkommende kan eventuelt søke om frivillig medlemskap i folketrygden etter reglene i ftrl. § 2-8. Bestemmelsen oppstiller en rekke kumulative vilkår. Vedkommende må ha vært medlem i trygden i minst tre av de siste fem årene, og han eller hun må ha nær tilknytning til det norske samfunnet.¹²² Andre persongrupper enn de som uttrykkelig følger av bestemmelsen kan innvilges frivillig medlemskap dersom grunnvilkårene er oppfylt og det ellers synes rimelig.¹²³

Person som får innvilget frivillig medlemskap kan velge medlemskap som kun gir rett til stønad ved helsetjenester, kun pensjonsrettigheter, eller begge deler, jfr. ftrl. § 2-9, 1.ledd bokstav a til c. Satsene for trygdeavgift ved frivillig medlemskap følger av forskrift om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2011. Hvilken trygddekning medlemskapet omfatter, om vedkommende er skattepliktig til Norge, og om arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift vil etter forskriften ha betydning for avgiftens størrelse.¹²⁴

¹²¹ jfr. ftrl. § 2-14, 4. ledd.

¹²² Jfr. ftrl. § 2-8, 3. ledd.

¹²³ Jfr. ftrl. § 2-8, 2. ledd.

¹²⁴ Jfr. forskrift om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2011 § 3 bokstav c.

Dersom medlemmet ikke er skattepliktig til Norge, og arbeidsgiveren ikke plikter å betale arbeidsgiveravgift og medlemskapet omfatter hele folketrygden, er avgiften 35,2 %, jfr. tabellen i forskriftens § 3 bokstav c. For personer som krever skattenedsettelse etter ettårsregelen er inntekten prinsipielt sett skattepliktig i Norge, slik at medlemskapet kun er avhengig av om arbeidsgiveren betaler arbeidsgiveravgift. I slike tilfeller betales det ikke ekstra avgift så lenge trygdeavgiften på 7,8 % betales sammen med skatten. I de tilfellene det ikke er betalt arbeidsgiveravgift vil avgiften utgjøre 14,1 % pluss 7,8 % hvis den ordinære trygdeavgiften ikke blir betalt gjennom skatteseddelen. Medlemskap i norsk folketrygd ved utlandsopphold kan derfor være svært kostbart. Et alternativ er å dekke de nødvendige behov gjennom en privat forsikring, eller begrense medlemskapet til kun pensjonsdelen, og betale for en privat helseforsikring.

Folketrygdloven inneholder imidlertid enkelte særregler for spesielle persongrupper i ftrl. § 2-5. Dette gjelder blant annet statstjenestemenn, sjøfolk på norske skip, samt studenter med lån fra lånekassen. For disse opprettholdes det pliktige medlemskapet og dermed også plikten til å betale trygdeavgift uavhengig av varigheten på utenlandsoppholdet.

5.3 Trygdeavgift i henhold til trygdeavtale

Norge har inngått flere trygdeavtaler med en rekke land. Avtalene kan innebære unntak fra reglene beskrevet ovenfor. Etter ftrl. § 1-3 vil trygdeavtalens regler da ha forrang. Gjennom EØS-avtalen er Norge også fullt ut tilsluttet EUs regelverk om trygd nedfelt i Rådsforordning 1408/71.¹²⁵ I tillegg foreligger det en rekke bilaterale trygdeavtaler med en rekke land. Det er også inngått en felles nordisk trygdeavtale som ivaretar hensynet til de som ikke er omfattet av EØS-avtalen. Denne omfatter først og fremst personer som ikke er

¹²⁵ Ny forordning med virkning innenfor EU fra og med 1 mai 2010. Forordningen er ikke implementert i Norge, men forventes å få virkning i løpet av våren 2012.

statsborgere i et EØS-land. Hovedformålene med avtalene er å hindre dobbelt trygdedekning, men også unngå at personer står uten trygdedekning.

Plikten til å betale sosiale avgifter knyttes til det land hvor vedkommende er omfattet av trygdelovgivningen etter konvensjonen. Gjennomgående i de ulike avtalene er prinsippet om at arbeidstakeren er medlem i det landet vedkommende utfører arbeidet, og således underlagt dette landes avgiftsplikt som følger av trygdelovgivning.¹²⁶ For arbeidstakere som tar arbeid i utlandet er det derfor viktig å undersøke dekningen i oppholdslandet, både når det gjelder kostnad og dekning.

Hovedregelen i trygdeavtalene er at utstasjonerte likevel skal være omfattet av trygdeordningen i Norge når utenlandsoppholdet ikke overstiger en nærmere angitt periode.¹²⁷ I de fleste trygdeavtalene forutsettes det imidlertid at vedkommende er ansatt hos norsk arbeidsgiver, og at lønnen utbetales fra denne. Det er derfor viktig å undersøke den enkelte trygdeavtalen ved arbeidsopphold i utlandet. Innenfor EØS gjelder dette utstasjoneringer inntil ett år, men med mulighet for ett år forlengelse, jfr. forordningens art. 14 nr.1 bokstav a og b.

Ved kortere arbeidsopphold i utlandet er det derfor ikke bare skatterettslige regler man må sette seg inn i. Trygdereglene er også en viktig del av planleggingen ved et utlandsopphold. Dette har i lang tid kommet i skyggen av de skatterettslige problemstillingene som oppstår ved arbeid i utlandet. Konsekvensene av å stå uten medlemskap kan være store, både når det gjelder dekning av helsetjenester, pensjonsordninger og kostandene.

¹²⁶ Forordningens art. 13 nr.2, bokstav a.

¹²⁷ F.eks. forordningens art. 14 nr.1, bokstav a.

6 Avsluttende bemerkninger

Den globale økonomiske veksten har hatt stor betydning for norsk næringsliv, og medfører at stadig flere norske bedrifter etablerer seg i utlandet. Med dette følger flere utstasjonerte og flere arbeidstakere som ønsker arbeid i utlandet på eget initiativ. Økningen i antall utlandsansatte har også medført at norske revisjon- og rådgivningsforetak har økt sin kompetanse og spesialisering innenfor området internasjonal personbeskatning. Dette er et komplisert område og det er derfor nødvendig med en gjennomtenkt planlegging.

Ved utlandsopphold er det en rekke skatterettslige problemstillinger som oppstår, og skatteplanlegging bør være en viktig del av forberedelsene før oppholdets start. Størrelsen på skatten til Norge beror på hva slags inntekter vedkommende har, hvor lenge oppholdet skal vare og i hvilket land arbeidet skal utføres. Årene i utlandet kan være blant de mest inntektsbringende i løpet av en karriere, slik at valg av metode for nedsettelse av den norske skatten kan ha stor betydning.

Den nåværende ettårsregelen tråde i kraft i 2002, og har dermed vært gjeldende i snart ti år. Det finnes få rettsavgjørelser på området som tilsier at regelen fungerer etter sitt formål. Ettårsregelen er en skjematisk regel med klare vilkår og liten grad av skjønnsmessige vurderinger. Den er derfor forutsigbar og det er enkelt for skattyter og tilpasse seg. Regelen kan for noen virke tidskrevende og snever, og i noen tilfeller urimelig. Skattyter må holde orden på hvilke land arbeidet utføres, beregne legden av oppholdene og ha oversikt over hvor mange dager han oppholder seg i Norge. For enkelte kan det være en enklere løsning å påberope seg kreditreglene, der det kun stilles krav om dokumentasjon for betalt skatt i utlandet.

Ettårsregelen er egnet til å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning, men formålet bak regelen går som sagt lenger. Hovedformålet bak regelen er å sikre at norske arbeidstakere stilles likt med arbeidstakere fra land med lavere skattenivå. Ved å anvende den alternative fordelingsmetode som metode for nedsettelse av den norske skatten, vil dette formålet

oppfylles. Lønnsinntekten blir skattefri i Norge, og skattlegges i oppholdsstaten med de skattesatser som gjelder for arbeidstakere der.

Regelen kan imidlertid medføre skattefritak for lønnsinntekten når den er opptjent i land uten skatt på slik inntekt. Formålet bak regelen vil også i slike tilfeller anses som oppnådd, da lokalt ansatte heller ikke er skattepliktig for slik inntekt. Inntektsskatt er på en annen side i dag innført i de aller fleste stater.

Progresjonseffekten kan på en annen side gjøre ettårsregelen vanskelig for skattyter å forstå. Tilordningen av fradrag gjør at skatt på øvrig inntekt blir høyere, og dermed fremstår ikke utlandsinntekten helt skattefri. Dette gjelder spesielt i innreise- og utreise året, hvor man gjerne har en kombinasjon av både norsk og utenlandsk lønnsinntekt.

En side ved et utlandsopphold som ofte faller i skyggen av de skattemessige problemstillingene er spørsmålet avgiftsplikten til trygdeordningen ved midlertidig arbeid i utlandet. Dette er en viktig del av planleggingen av oppholdet, og kan medføre betydelige kostnader for den ansatte dersom vedkommende ikke setter seg inn i reglene. Og ikke minst: føre til utrygghet og usikkerhet rundt utlandsoppholdet.

7 Litteraturliste

Lover:

- 1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. av 28. juli 1949 nr. 15
- 1975 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven) av 13. juni 1975 nr. 35
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) lov av 13. juni 1980 nr.24
- 1992 Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtalen om Det Europeisk Økonomiske samarbeidsområdet (EØS-loven) av 27. november 1992 nr. 109
- 1997 Lov om folketrygd (folketrygdloven) av 28. februar 1997 nr. 19
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
- 2003 Lov om Norges territorialfarvann og tilstøtende sone (territorialfarvannsloven) av 27. juni 2003 nr. 57
- 2005 Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) av 17. juni 2005 nr. 67

Forskrifter:

Forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN)

Forskrift av 28. januar 2011 nr. 96 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2011.

Forarbeider:

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov

Ot.prp. nr. 50 (2001-2002) Om endringer i skatteloven (ettårsregelen)

Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) Om endringer i skatteloven mv.

Ot.prp. nr. 20 (2006-2007) Om endringer i skatteloven mv.

Innst. Nr. 46 (2001-2002)

Stortingsvedtak:

Stortingsvedtak 25.11.2010 nr. 1529 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2011 (Stortingets skattevedtak)

Internasjonale konvensjoner:

Agreement between the government of Malaysia and the Royal Norwegian government for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income of 23. December 1970.

Overenskomst av 23. september 1996 mellom de nordiske landene for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue. (Den Nordiske Skatteavtalen)

Overenskomst mellom Kongeriket Norges regjering og regjeringen i det Forente Kongeriket Storbritannia og Nord-Irland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue av 12. oktober 2000.

Agreement between The Kingdom of Norway and The Republic of Singapore for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income.

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Albania til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og av formue

Havrettskonvensjonen av 10. desember 1982.

Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 av 14. juni 1971 om anvendelse av trygdeordninger på arbeidstakere, selvstendig næringsdrivende og deres familiemedlemmer som flytter innenfor EU-området (EØS-området).

Nordisk konvensjon om trygd av 18. august 2003

Annet:

Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, OECD Committee on fiscal affairs, Paris, 17 July 2008. (OECDs Mønsteravtale)

Rettspraksis:

Rt. 2000s. 1981

Rt. 2002 s.1144

Underrettspraksis:

Asker og Bærum Tingrett – dom UTV. 2008- 881

Juridisk litteratur:

Busvold, Børge, *Skatteplikt ved midlertidig arbeidsopphold i utlandet – ny ettårsregel*. Trykket i Revisor informerer nr. 4, 2002.

Ernst & Young, *På jobb i utlandet – Utstasjonering*, revidert utgave, Oslo, 2011

Harboe, Einar, Hobbelhagen, Ivar, *Skattespørsmål ved flytting*, Oslo, 2002

Killengreen, Johan A, *Medlemskap i og avgiftsplikt til folketrygden – spesielt om arbeide i utlandet og EØS-avtalens regler om trygd*, Skatterett 1999 nr. 17 s. 304-324

Landa, Erik, *Ny ettårsregel – skattenedsettelse ved midlertidig arbeid i utlandet etter skatteloven § 2-1 tiende ledd*. Skatterett nr. 01 2004. (Sisert 19 september 2011 www.Idunn.no.)

Skaar, Arvid Aage m fl., *Norsk skatteavtalerett*, Wiersholm, 1 utg. Oslo, 2006

Zimmer, Fredrik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4 utg. Oslo, 2009

Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 6 utg. Oslo, 2009

Administrative uttalelser:

Finansdepartementets uttalelse av 15. februar 2010 (UFIN-2008-4424 Henvendelse om piloter i internasjonal fart.) Publisert på www.regjeringen.no (Sisert 2. november 2011)

Finansdepartementets uttalelse av 19. februar 2010 (UFIN-2009-88) www.regjeringen.no (Sisert 2. oktober 2011)

Finansdepartementets uttalelse av 19. februar 2004 til et advokatfirma (UFIN-2004-1a - UTV-2004-82.) Publisert på www.regjeringen.no (Sisert 12. oktober 2011)

Finansdepartementets uttalelse av 21. november 2003 til et advokatfirma. Skattenytt nr. 1 2004. (Sisert 13. September 2011)

Finansdepartementets uttalelse av 02. mai 2002 til Finanskomiteen. Publisert på www.regjeringen.no (Sisert 4. oktober 2011)

Skattedirektoratet, *Lignings – ABC 2010/2011* 32 utg. Oslo, 2010

Kilder fra internet:

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330

Aurstad & Co, *Ettårsregelen – for de som arbeider i utlandet*, 19. oktober. 2011. Publisert på <http://aaco.no/ettarsregelen-for-de-som-arbeider-i-utlandet/> (Lest 21. oktober 2011)

Skatteetaten, *Informasjon til deg som har inntekt eller formue i utlandet*. Publisert på www.skatteetaten.no (Lest 10 august 2011)

